Entwurf eines dispositions- und kontrollbezogenen Rechnungswesens für Krankenhäuser

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft
durch den Fachbereich
Wirtschafts- und Sozialwissenschaften
der Westfälischen Wilhelms-Universität
Münster

vorgelegt von
Ulrich von Halen
aus Dortmund

1977

1974

Entwurf eines dispositions- und kontrollbezogenen Rechnungswesens für Krankenhäuser

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft
durch den Fachbereich
Wirtschafts- und Sozialwissenschaften
der Westfälischen Wilhelms-Universität
Münster

vorgelegt von
Ulrich von Halen
aus Dortmund

1977

Erster Berichterstatter: Prof. Dr. D. Adam

Zweiter Berichterstatter: Prof. Dr. D. Börner

Dekan: Prof. Dr. D. Adam

Tag der mündlichen Prüfung: 29. Januar 1974

UNIV. LEIDEN BIBL.

INHALT

	Seite
1. Kapitel: Problemstellung und Gang der Untersuchung	1
A. Einführung in die Problemstellung	1
I. Die Ziele der Krankenhäuser	1
II. Notwendigkeit eines modernen führungsorientierten Rechnungswesens für Krankenhäuser	4
III. Der Rechtsrahmen für das Rechnungswesen der Krankenhäuser	6
B. Gang der Untersuchung	7
I. Abgrenzung der Untersuchung	7
II. Aufbau der Untersuchung	12
2. Kapitel: Anforderungen an die Informationsleistung des Rechnungswesens	13
A. Führungsinformationen allgemein und Führungsinformationen des Rechnungswesens	13
B. Anforderungen an die vom Rechnungswesen zu liefernden Führungsinformationen	20
I. Bereiche aus denen die Anforderungen stammen	20
II. Aus den Rechnungszwecken abzuleitende Anforderungen an die Führungsinformationen	22

Seite

III. Anforderungen an die zu liefernden Führungsinformationen von der Organisationsstruktur des Krankenhauses her 36

a) Exkurs
Das derzeit vorherrschende Organisationsmodell und das Organisationsmodell von ADAM 36

b) Erforderliche Informationen des Rechnungswesens für die Instanzen 44

1.1 Krankenhausausschuß 44

1.2 Krankenhausmanagement, Krankenhausleitung und Betriebsleitung 48

1.3 Bereichs-, Ressort- und Abteilungsleiter 52

1.3.1 Klinikleiter (Leiter eines medizinischen Fachbereichs) 52

1.3.2 Oberin 55

1.3.3 Verwaltungsleiter 56

1.3.4 Sonstige Instanzen 65

IV. Gesetzlich begründete Anforderungen 66

3. Kapitel: Beschreibung des derzeitigen Rechnungswesens der Krankenhäuser und Untersuchung seiner Leistungsfähigkeit 70

A. Die Buchführung 70

B. Die Kostenrechnung 72

Seite

4. Kapitel: Grundstruktur eines anforderungsadäquaten Rechnungswesens für Krankenhäuser 74

A. Die Buchführung 74

I. Der ab 1. 1. 1978 gesetzlich geforderte Buchführungsstil (die Doppik) 74

II. Bruttoprinzip statt Nettoprinzip für kommunale Krankenhäuser 75

III. Liquiditätsplanung 78

B. Die Kostenrechnung 80

I. Verschiedene theoretische Systeme der Kostenrechnung 80

a) Die Istkostenrechnung 82

b) Die Normalkostenrechnung 84

c) Die Plankostenrechnung 87

II. Die für die Aufgaben der Kostenrechnung im Krankenhaus geeignete Kombination von Elementen theoretischer Kostenrechnungssysteme 98

III. Die Kostenarten-, -stellen- und -trägerrechnung im Krankenhaus 100

a) Die Kostenartenrechnung 100

b) Die Kostenstellenrechnung 105

1. Begriffsabgrenzung und Grundsätze der Kostenstellenbildung 105

2. Zwecke und Gestaltung der Kostenstellen-Grundrechnung 114

Seite

c) Die Kostenträgerrechnung 117

1. Begriffsabgrenzung und Zwecke der Kostenträgerrechnung im Krankenhaus 117

2. Die Gestaltung der Kostenträger-Grundrechnung für die Zwecke der Wirtschaftlichkeitskontrolle 120

3. Die Gestaltung der Kostenträger-Grundrechnung für die Zwecke der Leistungsabrechnung 122

3.1 Das Kalkulationsschema zur Bestimmung des allgemeinen Pflegesatzes 122

3.2 Die Ermittlung der Kosten der im allgemeinen Pflegesatz nicht berücksichtigungsfähigen Leistungen 124

5. Kapitel: Planung und Kontrolle der Kosten im Krankenhaus 127

A. Zwecke und unterschiedliche Möglichkeiten der Kostenbeeinflussung im Krankenhaus und die danach einzusetzenden Kontrollsysteme bzw. -verfahren 127

B. Aufbau und Anwendung der Planungs- und Kontrollsysteme bzw. -verfahren 128

I. Die Grenzplankostenrechnung 128

Seite

a) Voraussetzungen der Anwendung der Grenzplankostenrechnung in Krankenhäusern 128

1. Meßbarkeit der Kostenstellenleistung 128

2. Nutzen-Kosten-Verhältnis der Grenzplankostenrechnung im Krankenhaus 135

b) Kostenplanung im Krankenhaus im Rahmen der Grenzplankostenrechnung 137

1. Funktion eines variablen Plankostensatzes einer Kostenstelle 137

2. Mengenplanung 141

3. Preisplanung 144

4. Proportionalisierung intervallfixer Personalkosten 152

5. Beispiel zur Planung der variablen Kosten einer Kostenstelle 156

c) Kostenkontrolle im Krankenhaus im Rahmen der Grenzplankostenrechnung 165

1. Vorbemerkung zur Kostenkontrolle, ihre Funktionen und ihr schematischer Aufbau 165

2. Erfassung der Istkosten 168

3. Errechnung der Sollkosten 171

4. Ermittlung der Verbrauchsabweichung 172

5. Analyse der Verbrauchsabweichung 173

5.1 Vorbemerkung zur Abweichungsanalyse 173

5.2 Durchführung der Abweichungsanalyse 176

Seite

II. Die Kostenbudgetierung 180

a) Allgemeine Bemerkungen zu der Kostenbudgetierung in Krankenhäusern 180

b) Die Kostenbudgetierung für medizinische Fachbereiche 183

1. Die Budgetierung der Kosten der medizinischen Fachbereiche, ein besonders dringlicher Schritt zur Reform des Rechnungswesens der Krankenhäuser 183

2. Budgetaufstellung 185

2.1 Charakterisierung des Fachbereichsbudgets 185

2.2 Grundfragen der Planung und Vorgabe der Budgetkosten sowie der Zuständigkeiten für die Budgetaufstellung 190

3. Budgetkontrolle 195

3.1 Kontrollrhythmus 195

3.2 Erfassung der Istkosten 196

3.3 Toleranzen und Abweichungsanalyse 197

4. Wirksamkeit der Kostenbudgetierung als Hilfsmittel für die Bindung der medizinischen Autonomie an die ökonomischen Ziele des Krankenhauses 201

c) Die Kostenbudgetierung für den Verwaltungs- und Wirtschaftsbereich 203

Seite

III. Planung und Kontrolle der mittel- und längerfristig nicht oder schwer beeinflußbaren Kosten 208

a) Planungsfelder, Planungsziele und Mitwirkung der Kostenrechnung an der Planung 208

b) Ziele und Methoden der Kontrolle der mittel- und längerfristig nicht oder schwer beeinflußbaren Kosten und Mitwirkung der Kostenrechnung an der Kontrolle 211

IV. Zusammenfassung der Grundzüge des vorgestellten Konzeptes des Rechnungswesens für Krankenhäuser und Chancen seiner Verwirklichung 220

a) Grundzüge des Konzeptes 220

b) Chancen für die Verwirklichung des Konzeptes 223

1. Kapitel: Problemstellung und Gang der Untersuchung

A. Einführung in die Problemstellung

I. Die Ziele der Krankenhäuser

Krankenhäuser verfolgen mit Ausnahme privater Kliniken in erster Linie nicht-wirtschaftliche Ziele. Die Absicht der Krankenhausträger ist bzw. muß sein, den Bedarf der Bevölkerung an medizinischer und pflegerischer Versorgung zu decken. Da die Krankenversorgung jedoch volkswirtschaftlich tragbar sein muß, sind die Krankenhäuser der Allgemeinheit in wirtschaftlicher Hinsicht verpflichtet. Wegen des wirtschaftlichen Aspektes der Kollektivorientierung der Krankenhäuser müssen die Krankenhausziele sein:

1. Bereithalten eines bedarfsgerechten Leistungsprogramms,

2. Handeln nach dem ökonomischen Prinzip beim Bau, der Ausrüstung und dem Betrieb des Krankenhauses.

Wie für jeden anderen Wirtschaftsbetrieb gilt als weiteres Ziel

3. die Wahrung des finanziellen Gleichgewichtes der Wirtschaftseinheit Krankenhaus ohne Liquiditätszuschuß durch den Krankenhausträger.

Zu (1) Das Leistungsprogramm eines Krankenhauses darf nicht allein unter dem Gesichtspunkt der optimalen Krankenversorgung aufgestellt werden. Vielmehr sind auch wirtschaftliche Aspekte zu berücksichtigen. Hier geht es vor allem um zweierlei.

- Das Leistungsprogramm ist so zu gestalten, daß es in Abstimmung mit den übrigen Krankenhäusern des Einzugsgebietes ein auf den Bedarf an medizinischer Versorgung quantitativ und qualitativ zugeschnittenes Angebot sicherstellt. Der ökonomische Effekt der Abstimmung der Leistungsprogramme der Krankenhäuser eines bestimmten geografischen Raumes liegt vor allem darin, Überkapazitäten in einzelnen Kliniken und medizinischen Fachrichtungen zu vermeiden. In diesem Zusammenhang ist auch an die verstärkte Hinwendung der Krankenhäuser zur ambulanten Behandlung zu denken, damit die in den Krankenhäusern ohnehin vorhandene Kapazität der medizinisch-technischen Geräte besser als bisher genutzt werden kann. Voraussetzung dafür ist allerdings eine Reform des Gesundheitswesens, die das Monopol der niedergelassenen Ärzte im Bereich der ambulanten Behandlung überwindet.

- Das Leistungsprogramm des Krankenhauses muß an der langfristigen finanziellen Belastbarkeit der Krankenhausbenutzer und der öffentlichen Hand ausgerichtet werden.

Zu (2) Im Krankenhaus als Bedarfsdeckungsbetrieb hat das Handeln nach dem ökonomischen Prinzip sowohl beim Bau und der Ausrüstung als auch beim Betrieb überwiegend die Form der Minimierung der Kosten für bestimmte Leistungen.[1] 'Kostenminimierung kann jedoch kaum als Ziel gelten, da die Betriebsführung stets Zwängen unterliegt, die objektiv rationales Handeln einschränken. Es ist also nicht das objektive Minimum der Kosten, sondern nur ein subjektives Minimum, z. B. im Rahmen der verfügbaren Entscheidungszeit, zu fordern.'[2]

Zu (3) Für Krankenhäuser gilt wie für jede wirtschaftende Organisation, daß das finanzielle Gleichgewicht aufrecht zu erhalten ist. Übersteigen die Ausgaben des Krankenhauses seine Einnahmen aus Benutzerentgelten und öffentlicher Förderung, so muß der Krankenhausträger den Ausgabenüberhang aus eigenen Mitteln abdecken. Die Krankenhausträger sind jedoch allgemein nicht bereit oder auch wirtschaftlich nicht in der Lage, permanent Liquiditätszuschüsse zum Betrieb ihrer Krankenhäuser zu zahlen. Die Leitung eines Krankenhauses muß daher bestrebt sein, die Ausgaben auf den Rahmen der Einnahmen aus Benutzerentgelten und öffentlichen Fördermitteln zu begrenzen.

---

1 In einigen Bereichen kann das Ziel auch darin bestehen, bei gegebenen Kosten die Qualität und/oder die Quantität der Leistungen zu steigern.

2 Vgl. Adam, D., Krankenhausmanagement im Konfliktfeld zwischen medizinischen und wirtschaftlichen Zielen, Wiesbaden 1972, S. 16.

II. Notwendigkeit eines modernen führungsorientierten Rechnungswesens für Krankenhäuser

Die Krankenhäuser benötigen zum Erreichen ihrer wirtschaftlichen Ziele eine effiziente ökonomische Leitung. Diese muß sich auf ein geeignetes Informationssystem stützen können, da bei der Größenordnung der Krankenhäuser eine rationale Führung ohne ein gut ausgebautes Informationssystem nicht denkbar ist. Aus diesem Grunde kommt dem R e c h n u n g s w e s e n als Teil des Informationssystems maßgebliche Bedeutung für die Krankenhausführung im Bereich wirtschaftlicher Probleme zu. Der Begriff "Krankenhausführung im Bereich wirtschaftlicher Probleme" ist hier in einem sehr weiten Sinne zu interpretieren. Er umfaßt die Komplexe: Treffen von Entscheidungen mit ökonomischen Konsequenzen, Durchsetzen dieser Entscheidungen und die Durchführungskontrolle.

Die Notwendigkeit einer qualifizierten ökonomischen Leitung der Krankenhäuser und damit eines führungsorientierten Rechnungswesens wird durch folgende Zahlen zur wirtschaftlichen Größe der Krankenhäuser veranschaulicht. 1974 betrugen die Verordnungs-Nettogesamtkosten pro Bett und Tag im Durchschnitt der Krankenhäuser der Bundesrepublik Deutschland 121 DM.[1] Damit beliefen sich die jährlichen Betriebskosten einer mittelgroßen Klinik von 600 Betten auf ca. 22,5 Mill. DM, wenn von einer 85 %-igen Kapazitätsauslastung ausgegangen wird.

---

1 Vgl. Jung, W., Die Kostenentwicklung im Gesundheits- und Krankenhauswesen der Bundesrepublik Deutschland, in: KU 6/74, S. 477.

Bei Erstellungskosten von gegenwärtig rd. 150 000 DM pro Bett einer Klinik der Vollversorgung[1] beträgt das Investitionsbudget für ein Krankenhaus mit 600 Betten ca. 90 Mill. DM.

Die Notwendigkeit, das Rechnungswesen als Hilfsmittel der Krankenhausführung einzusetzen, ist in den deutschen Krankenhäusern zwar bekannt, es sind daraus aber noch nicht in ausreichendem Maße die Konsequenzen für den Aufbau des Rechnungswesens gezogen worden. Die gegenwärtig praktizierten Formen des Rechnungswesens der Krankenhäuser sind allgemein zu wenig entwickelt und zu stark vergangenheitsorientiert. Sie genügen nicht den an Führungsinformationen zu stellenden Anforderungen.[2] Daher ist es eine vordringliche Aufgabe der Krankenhausträger, ein zukunftsbezogenes Rechnungswesen in ihren Krankenhäusern einzuführen.

---

1 Vgl. Kleine Anfrage Nr. 1348 des Abgeordneten Dr. Engelhard, SPD, mit der Antwort des Wissenschaftsministers J. Rau zur Frage der Investitionskosten für Krankenhausbetten, veröffentlicht in der Pressemitteilung des Landespresse- und Informationsamtes von Nordrhein-Westfalen vom 29. 4. 1974, S. 1.

2 Diese Feststellung gründet sich im wesentlichen auf eine Erhebung des Istzustandes des Rechnungswesens von sechs Krankenhäusern verschiedener Rechtsformen und Größen in Nordrhein-Westfalen. Die Erhebung wurde im Rahmen eines Forschungsvorhabens des Instituts für industrielle Unternehmensforschung der Universität Münster durchgeführt. Die empirischen Unterlagen wurden hauptsächlich durch Befragungen der Verwaltungsleiter sowie Einblicknahme in Rechnungs- und Buchhaltungsabteilungen der Krankenhäuser beschafft. Da es erhebliche Schwierigkeiten bereitete, Krankenhäuser zu finden, deren Leitungen das Einverständnis zur Vornahme von Erhebungen über das Rechnungswesen gaben, ist die empirische Masse mit sechs Krankenhäusern relativ klein. Trotzdem erscheint sie ausreichend, denn die durch eigene Anschauung gewonnenen empirischen Erfahrungen decken sich sowohl mit den (Fortsetzung auf S.6)

III. Der Rechtsrahmen für das Rechnungswesen der Krankenhäuser

Bei der Ausgestaltung des Rechnungswesens eines Krankenhauses sind die einschlägigen rechtlichen Bestimmungen zu beachten. Die neue Verordnung zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Bundespflegesatzverordnung - BPflV)[1] macht in § 20 ab 1. Januar 1978 die Einrichtung der kaufmännischen Buchführung für alle Krankenanstalten zur Pflicht. Darüber hinaus schreibt § 20 BPflV eine Betriebsabrechnung vor. Die Verordnung schafft damit einen Rechtsrahmen, innerhalb dessen alle Krankenhäuser ein nach betriebswirtschaftlichen Erkenntnissen ausgerichtetes Rechnungswesen aufbauen können.

---

1 Die Bundespflegesatzverordnung ist abgedruckt im Bundesgesetzblatt Nr. 32 vom 3. 5. 1973, S. 40 ff.

Fortsetzung von Fußnote 1 auf S. 5

Aussagen der befragten Verwaltungsleiter zum Entwicklungsgrad des Rechnungswesens der Krankenhäuser als auch mit mehreren diesbezüglichen Publikationen von Verwaltungsleitern, Gutachtern und Autoren aus Verbänden des deutschen Krankenhauswesens.
Vgl. z. B. Storz, K., Praktische Anwendung der Betriebsabrechnung und Selbstkostenrechnung im Krankenhaus, in: Zentrallehrgang 1967, hrsg. von der Studienstiftung der Verwaltungsleiter deutscher Krankenanstalten e. V. im Auftrag der Fachvereinigung der Verwaltungsleiter deutscher Krankenanstalten, e. V. Kulmbach 1967, S. 69 ff.
Theilen, H. B., Gutachten im Auftrage des Innenministersdes Landes Schleswig-Holstein, über die Betriebsform der Landeskrankenhäuser in Schleswig-Holstein, Bremen, 1968.
Eichhorn, S., Krankenhausbetriebslehre, Bd. 2, Schriften des Deutschen Krankenhausinstitutes e. V., Düsseldorf, Bd. 13, Köln 1973, S. 198 f.

B. Gang der Untersuchung

I. Abgrenzung der Untersuchung

Die in Krankenhauskreisen lange Zeit diskutierte Frage, ob öffentlich-rechtliche Krankenhäuser das kaufmännische Rechnungswesen oder das Rechnungswesen der öffentlichen Verwaltungen anwenden sollten bzw. müssen, ist durch § 20 BPflV zugunsten des ersteren entschieden worden. Die vorliegende Studie könnte sich bereits aus diesem juristischen Grunde auf das kaufmännische Rechnungswesen beschränken. Die ausschließliche Berücksichtigung des kaufmännischen Rechnungswesens ist aber vor allem unter führungstechnischen Aspekten gerechtfertigt, da das kaufmännische Rechenwerk in dieser Hinsicht dem kameralistischen überlegen ist. Die Überlegenheit resultiert daraus, daß das kaufmännische Rechnungswesen neben der Einnahme-Ausgaberechnung, bei der die Kameralistik stehenbleibt, noch eine Aufwand- und Ertrags-, Kosten- und Leistungs- sowie Vermögensrechnung kennt.

Mit der Abgrenzung auf das kaufmännische Rechnungssystem liegt allerdings noch nicht fest, aus welchen

Bestandteilen das Rechnungswesen der Krankenhäuser im einzelnen bestehen soll oder muß. "Der Ausdruck (kaufmännisches Rechnungswesen, d. Verf.) ist zwar allgemein geläufig und erscheint auch unmittelbar verständlich, wird jedoch in der Wirtschaftspraxis mit verschiedenem Begriffsinhalt gebraucht." [1] MATTESSICH stellt in Übereinstimmung mit der einschlägigen Literatur fest, daß die verfügbaren Definitionen des Rechnungswesens vielfältig und in ihrer Reichweite variierend sind. Er folgert, daß dies zu dem Anschein führe, es sei Geschmacks- und Meinungssache, wo man die Grenzen des Rechnungswesens abstecke. Je nachdem, ob man den einen oder anderen Autor wähle, wird man auf eine weitläufige oder enge, eine auf die Vergangenheit sich beschränkende oder auf Zukunftsprojektionen ausgedehnte Definition stoßen.[2] Die Definition des Committee on Terminology of the American Institute of Certified Public Accountants, die laut MATTESSICH im anglo-ameri-

---

1 Le Coutre, W., Rechnungswesen, in: Dr. Gablers Wirtschaftslexikon, 2. Bd., Hrsg.: R. und H. Sellien, Wiesbaden 1971, Sp. 889.

2 Vgl. Mattessich, R., Die wissenschaftlichen Grundlagen des Rechnungswesens, Bochumer Beiträge zur Unternehmensführung und Unternehmensforschung, Bd. 4, Düsseldorf 1970, S. 27.

kanischen Sprachbereich allgemein anerkannt ist, lautet folgendermaßen: "Das Rechnungswesen ist die Kunst des monetären Berichtens, Klassifizierens, sinngemäßen Zusammenfassens und Interpretierens von Transaktionen und Ereignissen, soweit letztere zumindest teilweise finanzieller Natur sind." [1] Diese Definition schließt nicht die Verarbeitung von künftigen Transaktionen und Ereignissen aus und läßt damit das Tor für die Kostenbudgetierung und den projektiven Teil der verschiedenen Vorschaurechnungen offen, die unverzichtbar zu einer wirtschaftlich effizienten Krankenhausführung gehören. Die angeführte Definition entspricht der modernen Auffassung von den Aufgaben des Rechnungswesens, die gegenüber älterer Auffassung das Schwergewicht auf zukunftsgerichtete Informationen legt.[2]

Das kaufmännische Rechnungswesen wird üblicherweise gegliedert in die vier Teilbereiche
Finanz- oder Geschäftsbuchhaltung,
Kostenrechnung,
Statistik,
Planung. [3]
Diese Einteilung kann jedoch logisch nicht befriedigen, da sowohl die Finanzbuchhaltung als auch die Kostenrechnung Elemente der Statistik und Planung enthalten. Insoweit erscheint es widerspruchsvoll, Statistik und Planung als separate Teile des Rechnungswesens anzuführen. Statistik und Planung erstrecken sich aber auch auf Gebiete, die mit dem Rechnungswesen als ökonomischem Informationssystem keine oder nur schwache Berührungspunkte haben. Man denke im Falle des Krankenhauses einmal an die medizinischen Statistiken, beispielsweise

---

1 Zitiert nach Mattessich, R., Rechnungswesen, a.a.O., S. 27.

2 Vgl. Blohm, H., Betriebliches Berichtswesen und Rechnungswesen - Versuch einer Abgrenzung, in: Rechnungswesen und Betriebswirtschaftspolitik, Festschrift für Gerhard Krüger, Berlin 1969, S. 20.

3 Vgl. Blohm, H., Betriebliches Berichtswesen, a.a.O., S. 18.

darüber, in wieviel Prozent der Fälle eine bestimmte Krankheit zum Tode führt, oder über die Differenzierung der Patienten mit einem bestimmten Krankheitsbild nach Alter und Geschlecht.
Die betriebliche Planung ist hinsichtlich ihrer Zugehörigkeit zum Rechnungswesen ebenfalls nicht klar abgrenzbar. Gehören die Bettenbedarfsplanung, die Planung von Ver- und Entsorgungssystemen, die Krankenhausbauplanung, die Personalbesetzungsplanung, die Finanzplanung in den Gesamtbereich des Rechnungswesens? Verneint man diese Frage, so muß man dennoch einräumen, daß derartige Planungen mehr oder weniger stark auf Informationen des Rechnungswesens fußen bzw. fußen können und sollen.

Von den planungs- und rechnungstechnischen Aktivitäten, die man unter den Begriff Rechnungswesen subsumieren kann, behandelt die vorliegende Arbeit lediglich die Finanzbuchhaltung und die Kostenrechnung.

Zu den Aufgaben der Finanzbuchhaltung wird nicht nur die laufende Verbuchung der Geschäftsvorfälle und der Jahresabschluß gerechnet, sondern auch die Aufbereitung des Zahlenmaterials für bestimmte Planungszwecke, z.B. Liquiditätsplanungen.

Die Ausführungen über die Kostenrechnung werden in der Weise abgegrenzt, daß unter dem Begriff Kostenrechnung zum ersten die sogenannte laufende Kostenrechnung und zum zweiten fallweise Kostenkalküle verstanden werden. Zur laufenden Kostenrechnung gehören alle in einem festen Rhythmus sich wiederholenden Prozesse der Kostenerfassung,

-planung und -verrechnung. Die laufende Kostenrechnung ist auf kurzfristig (i. d. R. nicht über ein Jahr) wirksame Informationen angelegt.

Außer den Informationen der laufenden Kostenrechnung werden fallweise Kostenkalküle für Kalkulations-, Planungs-, verrechnungstechnische und sonstige Zwecke erforderlich. Derartige Kalküle haben die Form von Nebenrechnungen und fußen ganz oder teilweise auf den Zahlen der laufenden Kostenrechnung. Die fallweisen Kostenrechnungen für Planungszwecke können der Sache und der personellen Zuständigkeit nach kaum eindeutig von jenen Planungen abgegrenzt werden, die nicht von der Abteilung Rechnungswesen, sondern von eigens für Planungsaufgaben eingerichteten Planungsstellen durchzuführen sind.

II. Aufbau der Untersuchung

Die Bearbeitung des Themas wird sich über drei Bereiche erstrecken:

1. Versuch, die Anforderungen an das Rechnungswesen in Krankenhäusern herauszuarbeiten.

2. Beschreibung der gegenwärtig praktizierten Formen des Rechnungswesens der Krankenhäuser, wobei gleichzeitig untersucht wird, ob diese Formen des Rechnungswesens den Anforderungen entsprechen.

3. Skizzierung und Diskussion der Grundstruktur eines anforderungsadäquaten Rechnungswesens für Krankenhäuser. Im Mittelpunkt werden der Aufbau und die Ausgestaltung der Kostenrechnung stehen; denn eine gut entwickelte Kostenrechnung vermag den Führungsprozeß im ökonomischen Bereich wirksamer zu unterstützen als die Finanzbuchhaltung.

2. Kapitel: Anforderungen an die Informationsleistung des Rechnungswesens

A. Führungsinformationen allgemein und Führungsinformationen des Rechnungswesens

Informationen, die für den Führungsprozeß relevant sind (Führungsinformationen), entstammen teils dem Rechnungswesen, teils anderen Quellen. Im folgenden wird versucht, jenen Teil der Führungsinformationen zu charakterisieren, den das Rechnungswesen der Krankenhäuser bereitstellen kann. Darauf aufbauend können dann die Anforderungen an diese Informationen (z. B. Verfahrensregeln der Verrechnung von Kosten) analysiert werden.

Der Führungsprozeß kann in folgende Komplexe untergliedert werden:

(1) Treffen von Entscheidungen,

(2) Durchsetzen von Entscheidungen,

(3) Kontrolle der Ausführung der Entscheidungen.

Zu (1) Man unterscheidet die sogenannten e c h t e n Entscheidungen und die Routineentscheidungen.[1] Bei den ersteren handelt es sich um Wahlprobleme,

---

1 Diese beiden Ausdrücke verwendet Heinen, E., in: Das Zielsystem der Unternehmung, Grundlagen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen, Wiesbaden 1966, S. 20. SELZNICK spricht von "routinemäßigen" und "kritischen" Entscheidungen (vgl. Selznick, Ph., Leadership in Administration, Evanton/ Ill. 1957, S. 29 ff.). SIMON benutzt die Begriffe "programmierte" Entscheidungen (vgl. Simon, H.A., The New Science of Management Decision, New York 1960, S. 5 ff).

die entweder ihrer Natur nach einmalig sind oder doch stets in grundsätzlich voneinander abweichenden Erscheinungsformen und unter verschiedenen Bedingungen auftreten.[1] Die Entscheidungen im Investitionsbereich und bei der Einstellung des leitenden Personals oder auch die Zielentscheidungen sind Beispiele hierfür. Zu den echten Entscheidungen gehört ferner das Aufstellen genereller Regeln für Routineentscheidungen. Letztere erfordern unmittelbar keine planenden Überlegungen. Sie werden vielmehr aufgrund früherer Planungen mit Hilfe von Faustregeln bzw. vorgegebenen Entscheidungsschemata getroffen.[2] Routineentscheidungen sind z. B. die Anweisungen im Rahmen des laufenden Betriebsgeschehens an Personal mit überwiegend ausführender Tätigkeit.

Entscheidungen zur Lösung echter Wahlprobleme erfordern Informationen verschiedener Art. Um diese Informationstypen herauszuarbeiten, empfiehlt es sich, den Entscheidungsprozeß in Stufen zu zerlegen und die für die Realisation der einzelnen Stufen erforderlichen Informationen zu bestimmen. Die Stufen oder Phasen eines Entscheidungsprozesses sind:

1. Die Anregungsphase,
2. die Suchphase,
3. die Auswahlphase.[3]

---

1 Vgl. Heinen, E., Zielsystem, a.a.O., S. 19.

2 Vgl. derselbe, Zielsystem, a.a.O., S. 19.

3 Die Betriebswirtschaftslehre geht bei der Analyse der Stufen des Entscheidungsprozesses von einer ungleichen Tiefengliederung und Abgrenzung der einzelnen Stufen aus. Vgl. hierzu Heinen, E., Zielsystem a.a.O., S. 21 ; Bleicher, K., Zur Zentralisation und Dezentralisation des Entscheidungsprozesses in der Unternehmensorganisation, in: Organisation und Rechnungswesen, Festschrift für E. Kosiol zum 65. Geburtstag, Hrsg. E. Grochla, Berlin 1965, S. 125 ff, Hier S. 131 ff; Kloidt/Dubberke/Göldner, Zur Problematik des Entschei-

(Fortsetzung auf S. 15)

Im Ablauf jedes echten Entscheidungsprozesses lassen sich diese Stufen, wenn auch mit wechselnder Bedeutung, nachweisen.[1]

'Der Entscheidungsprozeß beginnt in der A n r e g u n g s p h a s e mit der Feststellung eines Wahlproblems. In dieser Phase erhält der Entscheidungsträger Informationen, die signalisieren, daß ein Problem vorliegt, das sein Tätigwerden verlangt (Anregungsinformationen).

Anregungsinformationen für die Führungsprozesse in einer Organisation stammen entweder aus dieser selbst (interne Informationen) oder werden von außen herangetragen bzw. beschafft (externe Informationen). Interne Informationen sind meist das Ergebnis von innerhalb der Organisation durchgeführten Soll-Ist-Vergleichen, ergänzt durch eine Analyse der Abweichungsursachen (Kontrollinformationen). Ist z. B. geplant, daß in einer Pflegestation einer Klinik bei einem bestimmten Auslastungsgrad eine bestimmte Kostensumme nicht überschritten werden soll, und liegen die tatsächlichen Kosten der Station über dieser Grenze, so wird zunächst eine Ursachenanalyse durchgeführt werden. Dabei kann sich u. a. herausstellen, daß Personal und/oder Sachmittel unwirtschaftlich eingesetzt worden sind. Dieses Resultat zwingt dann die verantwortliche Instanz zu Überlegungen, wie Planabweichungen in Zukunft zu verhindern sind. Kontrollinformationen können somit als Anregungsinformationen dienen.'[2]

---

1 Vgl. Heinen, E., Zielsystem, a.a.O., S. 21.

2 Vgl. Adam, D., Grundbegriffe und Grundsysteme der Betriebswirtschaftslehre, III. Abschnitt, in Vorbereitung, ohne Ort und Jahr.

Fortsetzung der Fußnote 3 von S. 14

dungsprozesses, in: Organisation des Entscheidungsprozesses, Hrsg. E. Kosiol, Berlin 1959, S. 9 ff; Simon, H.A., New Science, a.a.O., S. 1 f.

In der anschließenden S u c h p h a s e sind zwei Teilaufgaben zu bewältigen.

E r s t e T e i l a u f g a b e

Die erste Teilaufgabe besteht darin, mögliche Handlungsalternativen ausfindig zu machen. Die Entwicklung denkbarer Alternativen beruht zunächst auf den Fachkenntnissen der mit der Alternativensuche beschäftigten Personen. Darüberhinaus setzt die Entwicklung von Handlungsalternativen "in hohem Maße Phantasie und schöpferische Fähigkeiten zur Ideenfindung oder eine Gabe zur Imitation, Abwandlung oder Übertragung vorgegebener Ideen und Konzeptionen voraus." [1] Informationen des Rechnungswesens können naturgemäß kaum Beiträge zur Alternativensuche leisten.

Z w e i t e T e i l a u f g a b e

Hier geht es darum, die gefundenen Handlungsalternativen auf ihren Beitrag zur Realisierung des Zielkomplexes der Organisation hin zu prüfen. Es sind also die Konsequenzen der Handlungsmöglichkeiten zu prognostizieren, die sich hinsichtlich der Zielerreichung ergeben. Solche Informationen werden daher Prognoseinformationen genannt.

Im Krankenhaus sind vor allem medizinische und ökonomische Konsequenzen sowie die Auswirkungen der Handlungsmöglichkeiten auf den Komfort oder die Würde der Patienten zu untersuchen. Es liegt auf der Hand, daß mit Hilfe des Rechnungswesens nur wirtschaftliche Konsequenzen geprüft werden können, also Konsequenzen, die in Einnahmen und Ausgaben, Kosten pro

---

1 Adam, D., Grundbegriffe, a.a.O.

Zeiteinheit (ZE), oder je Leistungseinheit (LE) auszudrücken sind. Läßt sich z. B. ein bestimmter Erfolg durch mehrere, kostenverschiedene Aktionsmöglichkeiten herbeiführen, so setzt eine zielgerechte Entscheidung u. a. die Ermittlung der Kosten jeder Aktionsmöglichkeit voraus.

Auf dem Gebiet der Prognoseinformationen liegt ein Schwerpunkt für den Einsatz des Rechnungswesens. In vielen Fällen wird das Aufstellen von Prognosen über Kosten, Einnahmen usw. zwar dem Planungswesen zufallen. Dieses ist dann aber meist auf aussagefähiges Zahlenmaterial aus dem Rechnungswesen angewiesen. Dem Rechnungswesen kommt hier eine Serviceaufgabe zu, von deren Bewältigung die Qualität der Entscheidungsvorbereitung und damit meist auch der Entscheidungen selbst abhängt.

' Bei Entscheidungsproblemen sind in der Regel Daten zu berücksichtigen, die der Entscheidungsträger nicht oder nicht mehr beeinflussen kann. Diese Daten definieren zusammen mit den Variablen eines Entscheidungsproblems das Entscheidungsfeld. Die Daten können externer Natur (z.B. Einhaltung konventioneller und juristischer Normen) oder interner Natur (z. B. Berücksichtigung finanzieller Leistungsfähigkeit) sein. Die Konsequenzen der Daten für die Handlungsmöglichkeiten müssen ebenfalls prognostiziert werden. Dieses Vorgehen gestattet es, unzulässige Alternativen auszuscheiden.'[1] Informationen über den "Datenkranz" - Restriktionsinformationen - gehören der Kategorie der Prognoseinformationen an.

---

1 Vgl. Heinen, E., Zielsystem, a. a. O., S. 22.

Nach der Suchphase tritt der Entscheidungsprozeß in die A u s w a h l p h a s e ein. Hier sind die zulässigen Handlungsalternativen im Hinblick auf die erwartete Zielerfüllung in eine Rangfolge zu bringen; danach ist eine Alternative als die zu verwirklichende Handlungsweise zu bestimmen.[1]

Zu (2) Ist eine Entscheidung gefallen, muß die zuständige Instanz dafür Sorge tragen, daß die Entscheidung ausgeführt wird. 'Die mit der Entscheidungsausführung betrauten Personen sind entsprechend zu informieren. Die damit ausgesprochenen Informationen bezeichnen zunächst den auszuführenden Auftrag (Anweisungsinformation). Ergänzend dazu sind ggf. Anweisungen darüber zu erteilen, w i e der Auftrag durchgeführt werden soll (Orientierungs- oder Vorgabeinformation)'.[2] Die genannten Informationstypen können im Krankenhaus einen medizinischen, medizinisch-technischen, medizinisch-pflegerischen oder sonstigen Inhalt haben. 'Für das Rechnungswesen bedeutsam sind vor allem jene Orientierungs- bzw. Vorgabeinformationen, die von kompetenten Instanzen angestrebte Kosten-Leistungsbeziehungen ausdrücken. Sie geben Auskunft darüber, wann die Auftragsausführung als rationell angesehen wird.'[3] Die späteren Ausführungen werden zeigen, daß Vorgabe- bzw. Orientierungsinformationen eine zentrale Stellung in einem dispositionsbezogenen Rechnungswesen einnehmen.

---

1 Vgl. Heinen, E., Zielsystem, a.a.O., S. 22.

2 Vgl. Börner, D., Das innerbetriebliche Rechnungswesen als Lieferant von Entscheidungsunterlagen, unveröffentlichtes Manuskript für das Unternehmerseminar der Universitäten Münster/Mannheim, Frühjahr 1970, S. 12.

3 Vgl. derselbe, ebenda.

Zu (3) Aus zwei Gründen muß die Entscheidungsausführung kontrolliert werden.

1. Nur die Kontrolle gibt der Betriebsleitung die Gewißheit, daß ihre Entscheidungen ausgeführt werden und daß sie in der gewollten Weise ausgeführt werden.

2. Die Kontrolle zeigt Abweichungen zwischen dem Erreichten und dem Geplanten auf und schafft die Voraussetzungen zur Analyse der Abweichungsursachen. Nur auf diesem Wege ist es möglich, Fehlentscheidungen und deren Ursachen zu diagnostizieren.

Kontrollinformationen entstehen durch Soll-Ist-Vergleiche. Treten Abweichungen auf, die bestimmte Toleranzgrenzen überschreiten, so regt diese Information die zuständige Instanz an, tätig zu werden: z. B. ist korrigierend in einen Vollzugsprozeß eizugreifen oder eine Anweisungs- oder Vorgabeinformation zu revidieren. Insofern sind Kontrollinformationen zugleich Anregungsinformationen.

Die Krankenhausleitung muß Kontrollen in praktisch allen Betriebsbereichen durchführen. Kontrollbedürftig, aber nicht mit Hilfe des Rechnungswesens zu überwachen, ist z. B. die Wirksamkeit medizinischer Behandlungsmethoden, die Einhaltung bestimmter Qualitätsstandards der stationären Pflege, Luftfeuchtigkeitswerte in klimatisierten Räumen oder der Wartungszustand maschineller Anlagen. In den genannten Bereichen kann das Rechnungswesen nicht als Lieferant von Kontrollinformationen eingesetzt werden, weil die Planmäßigkeit der Prozesse oder Zustände nicht in Einnahmen, Ausgaben, Kosten usw. meßbar ist. In jenen Fällen aber, in denen das doch möglich ist, können die notwendigen Kontrollen

mit Hilfe des Rechnungswesens durchgeführt werden. Die Kontrollinformationen weisen dann Dimensionen auf wie Kosten pro Leistungseinheit, Kosten oder Ausgaben pro Zeiteinheit und Verantwortungsbereich, Zahl der Leistungseinheiten je Zeiteinheit, bezogen auf bestimmte Abteilungen oder Mitarbeiterteams. Hier eröffnet sich eine Vielzahl von Möglichkeiten für den Einsatz des Rechnungswesens als Hilfsmittel der Krankenhausführung.

Zusammenfassend kann festgestellt werden: Aus dem gesamten Spektrum der Führungsinformationen vermag das Rechnungswesen nur einen Teil bereitzustellen, nämlich nur jene Informationen, die in der "Sprache" des Rechnungswesens (hauptsächlich Einnahmen, Ausgaben, Vermögen und Kapital, Leistungen, Kosten, Aufwand.Ertrag) ausdrückbar sind. Führungsinformationen des Rechnungswesens sind also Einnahme-, Ausgabe- usw. -zahlen, die Anregungs-, Prognose-, Restriktions-, Vorgabe- oder Kontrollcharakter besitzen.

B. Anforderungen an die vom Rechnungswesen zu liefernden Führungsinformationen

I. Bereiche aus denen die Anforderungen stammen

Die Anforderungen an die Führungsinformationen des Rechnungswesens für Krankenhäuser stammen aus drei großen Bereichen.

(1) Der erste Bereich wird durch die **Rechnungszwecke** gebildet. Er kann durch die Frage gekennzeichnet werden: Wie, d. h. nach welchen Grundsätzen und Kriterien sind die Ausgangsdaten des Rechnungswesens zu erfassen, zu planen und aufzubereiten, um einem bestimmten Rechnungszweck zu dienen? Hier sind zwar recht unterschiedliche Kriterien bzw. Prinzipien zu beachten.[1] Von herausragender Wichtigkeit ist jedoch der Grundsatz, in die Prozesse der Erfassung, Planung und Aufbereitung nur jeweils relevantes Zahlenmaterial einzubeziehen (Beachtung des Relevanzkriteriums). Je nach Rechnungszweck kann die Anwendung des Relevanzkriteriums zu verschiedenen Verfahrensregeln der Verrechnung und Zurechnung von Kosten oder Zahlungsströmen zu den jeweiligen Zurechnungsobjekten führen. Wird gegen diese Regeln verstoßen, so besteht die Gefahr, daß die Informationen des Rechnungswesens ihren Zweck nicht erfüllen können.

Das Relevanzkriterium ist zwar stets im Prinzip zu beachten. Jedoch kann es in einzelnen Fällen notwendig werden, auf verhältnismäßig zeitaufwendige, teure und komplizierte Erfassungs-, Planungs- und Verrechnungsakte zu verzichten. Der Grund dafür liegt darin, daß die Beachtung des Relevanzkriteriums häufig in Widerstreit mit einer Reihe anderer Anforderungen wie Einfachheit, vertretbare Kosten und Schnelligkeit der Rechnung steht.[2] Vor allem durch das Kosten- und Zeitmoment wird der Grad der Beachtung des Relevanzkriteriums vielfach begrenzt.

---

1 Vgl. Börner, D., Rechnungswesen, a.a.O., S. 23;

2 Vgl. Nowak, P., Kostenrechnungssysteme in der Industrie, Köln und Opladen 1961, S. 41.

(2) Der zweite Bereich, aus dem Anforderungen an die Führungsinformationen des Rechnungswesens stammen, ist die O r g a n i s a t i o n s s t r u k t u r eines Krankenhauses. Der organisatorische Aufbau legt im wesentlichen die Zuständigkeiten der einzelnen Führungsinstanzen fest und prägt zugleich auch weitgehend die Prinzipien des Führungsstils. Das heißt, von der Organisationsstruktur eines Krankenhauses hängt es ab, w e r w e l c h e Führungsaufgaben zu bewältigen hat und häufig auch w i e er sie zu erledigen hat. Dementsprechend muß bei der Konzipierung des Informationsoutputs des Rechnungswesens gefragt werden: Durch w e l c h e Informationen hat das Rechnungswesen w e n bei der Wahrung seiner Leitungsaufgaben zu unterstützen?

(3) Als dritter Bereich sind die einschlägigen g e s e t z l i c h e n B e s t i m m u n g e n zum Rechnungswesen der Krankenhäuser zu nennen. Es ist zu analysieren, welche Anforderungen die Gesetze und Verordnungen an die Informationsleistung des Rechnungswesens stellen.

II. Aus den Rechnungszwecken abzuleitende Anforderungen an die Führungsinformationen

Überlegungen zu zweckabhängigen Verfahrensregeln bei der Erfassung, Planung und Aufbereitung des Zahlenmaterials des Rechnungswesens sind hauptsächlich auf dem Gebiet der Kostenrechnung erforderlich. In der Finanz-

buchhaltung sind die Buchungs-, Rechnungs- und Berechnungsregeln im Hinblick auf die Hauptzwecke der Buchhaltung (Verbuchung der Geschäftsvorfälle und Aufstellung des Jahresabschlusses) bereits weitgehend fixiert und zwar im wesentlichen durch das System der Doppik,[1] die sogenannten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung,[2] gesetzliche Vorschriften und Richtlinien von Verbänden.[3]

Für darüber hinausgehende Aufbereitungen des Zahlenwerks zu Dispositions- und Kontrollzwecken (z. B. Aufstellen von Zwischenbilanzen und kurzfristigen Gewinn- und Verlustplänen, Bereitstellen von Unterlagen für Liquiditätspläne, Kontrolle der Einhaltung von Finanzplänen)gelten sinngemäß die Überlegungen zu Relevanz, Schnelligkeit der Bereitstellung, Verdichtungsgrad usw. der Informationen, die nachfolgend für den Bereich der Kostenrechnung angestellt werden.

Die Rechnungszwecke der Kostenrechnung im Krankenhaus lassen sich für die hier durchzuführende Anforderungsanalyse grob einteilen in:

(a) Entscheidungsvorbereitung, Erstellen von Planungsunterlagen,

(b) Unterstützung der Betriebsleitung bei der Durchsetzung der Entscheidungen und Kontrolle der Durchführung,

---

1 Vgl. die auf S. 75 angeführten Literaturhinweise.

2 Vgl. z. B. Leffson, U., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2. Aufl., Düsseldorf 1970.

3 Vgl. z. B. die Buchungsanweisungen des DKG-Kontenplanes. DKG-Kontenplan, o. V., Schriften der Deutschen Krankenhausgesellschaft, Bd. 5, Köln 1965, S. 25 ff.

(c) Leistungsabrechnung.

Zu (a) Bei diesem Aufgabenkomplex geht es um das Ermitteln von Kosten, die als Konsequenz einer Entscheidung zwischen bestimmten Handlungsalternativen erwartet werden. Hierzu gehören

1. alle Kosten, die durch die Entscheidung (Handlungsalternative) entstehen und

2. jene Kosten, die bei Ausführung der Entscheidung fortfallen.

Diese beiden und n u r diese beiden Kostengruppen sind relevante Kosteninformationen für Planungszwecke. Mit anderen Worten ausgedrückt: relevant sind die K o s t e n ä n d e r u n g e n , die die Entscheidung gegenüber dem status quo hervorruft,[1] oder: relevant sind die Kostenänderungen, deren U r s a c h e die Entscheidung ist.

Sollen also Kosteninformationen zur Entscheidungsvorbereitung erstellt werden, so gilt die Regel, daß die

---

1 Vgl. Böckel/Hoepfner, Moderne Kostenrechnung, lernpsychologisch aufbereitet, 2. Aufl., Stuttgart 1974, S. 146 f;
Haberstock, L., Kostenrechnung II, (Grenz-) Plankostenrechnung, Wiesbaden 1974, S. 12;
Kilger, W., Flexible Plankostenrechnung, 5. Aufl., Opladen 1972, S. 161.

Kosten nach Maßgabe der Verursachung durch die zu "kalkulierende" Entscheidung zu erfassen, planen oder zu verrechnen sind. Man spricht bei dieser kostenrechnerischen Verfahrensregel vom Prinzip der Kostenverursachung oder kurz vom Verursachungsprinzip.[1] Ein Verstoß gegen das Verursachungsprinzip setzt die Brauchbarkeit einer Kosteninformation für Entscheidungszwecke herab. Je nach Ausmaß der Ungenauigkeit besitzt die Information noch einen Prognosewert oder birgt die Gefahr einer Fehlentscheidung.

In der Literatur werden diese Zusammenhänge häufig unter Verwendung des Begriffspaares "fix" und "variabel" beschrieben. Als variabel werden jene Kosten bezeichnet, die von der Kapazitätsauslastung bzw. dem Beschäftigungsgrad abhängig sind. Fix sind dagegen die von der Kapazitätsauslastung bzw. der Beschäftigung unabhängigen Kosten.[2] Wendet man als Maßgröße für die Kapazitätsauslastung die hervorgebrachten Leistungseinheiten an, so kann gesagt werden, daß bei sämtlichen Entscheidungen innerhalb gegebener Kapazitäten allein die variablen Kosten relevant sind. Fixe Kosten dürfen nur dann in eine Entscheidungsrechnung eingehen, wenn durch die anstehende Entscheidung Kapazitätskosten berührt werden. Andernfalls würde gegen das Verursachungsprinzip verstoßen. 'Allein durch die Beachtung des Verursachungsprinzips läßt sich vermeiden, daß die

---

1 Vgl. Diederich, H., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre II, 1. - 5. Tausend, Stuttgart/Düsseldorf 1970, S. 224;
Heinen, E., Reformbedürftige Zuschlagskalkulation, in: ZfhF 1958, S. 2 und 5;
Huch, B., Einführung in die Kostenrechnung, 2. Aufl., Würzburg/Wien 1972, S. 47 f.

2 Vgl. Böckel/Höpfner, Moderne Kostenrechnung, a.a.O., S. 108; Heinen, E., Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Bd. 1, Grundlagen, Wiesbaden 1959, S. 127;
Plaut/Müller/Medicke, Grenzplankostenrechnung und Datenverarbeitung, 2. Aufl., München 1971, S. 62.

Kostenrechnung entscheidungsirrelevante Informationen anbietet, die dann zu Fehlentscheidungen führen können."[1] Ein einfaches Beispiel soll das verdeutlichen.[2] Nachfolgend geht es um die Frage, ob es für ein bestimmtes Krankenhaus wirtschaftlicher ist, eine Diätbrotsorte (Grahambrot) in der Krankenhausbäckerei zu backen oder am Markt zu kaufen. Die Alternative, die das Krankenhaus am wenigsten kostet, soll realisiert werden. Die Kostenrechnung hat die Kosten der Alternative Selbstherstellung zu ermitteln.

Das Grahambrot soll neu, d. h. zusätzlich in den Speiseplan des Krankenhauses aufgenommen werden. Die Krankenhausbäckerei deckte bislang den gesamten Brotbedarf der Klinik. Die Eigenherstellung des Grahambrotes ist ohne Ausweitung oder Veränderung der Kapazität der Bäckerei möglich. Technische und personelle Engpässe treten nicht auf. Für den Fall, daß das Grahambrot selbst gebacken wird, entstehen zusätzlich zu den ohnehin anfallenden fixen[3] und variablen Kosten[4] der Bäckerei folgende Kosten pro Brot bestimmten Gewichtes: DM 0,70 Materialkosten, DM 0,04 Energie- und DM 0,06 Lohnkosten, zusammen DM 0,80. Wird das Brot am Markt gekauft, so ist ein Preis von DM 1,-- zu zahlen. Unter diesen Bedingungen muß die Entscheidung auf Eigenherstellung fallen.

---

1 Vgl. Börner, D., Rechnungswesen, a.a.O., S. 25;

2 Zum Effekt der Verfälschung von Kosteninformationen durch Verstoß gegen das Verursachungsprinzip vergleiche auch ein Beispiel von Börner, D., Rechnungswesen, a.a.O., S. 10;

3 Fixe Kosten sind z. B. Abschreibungen auf Bäckereigebäude und Meistergehälter.

4 Variable Kosten werden beispielsweise durch den Verbrauch an Mehl und Zutaten verursacht.

In der Praxis der Kostenrechnung der Krankenhäuser wird bei der Erstellung von Prognoseinformationen häufig gegen das Verursachnungsprinzip verstoßen.[1] Im vorliegenden Beispiel ist ein Verstoß gegeben, wenn im Rahmen der zur Entscheidungsvorbereitung angeforderten Vorkalkulation die Alternative Eigenherstellung auch noch mit "anteiligen" Fixkosten der Bäckerei belastet wird.

Die Kostenrechnungspraxis verwendet zur Errechnung "anteiliger" Fixkosten häufig die Material- oder Fertigungslohnkosten des Kalkulationsobjektes. Im hier beschriebenen Entscheidungsproblem soll zunächst ein nach den Prinzipien der Vollkostenkalkulation bestimmter Satz von 25 % der Materialkosten pro Grahambrot als Fixkostenzuschlag ermittelt worden sein. Damit stellen sich die "Selbstkosten" pro Brot auf DM 0,975 bei anteiligen Fixkosten in Höhe von DM 0,175. (0,70 : 4 = 0,175; 0,80 + 0,175 = 0,975). Durch diesen vermeintlichen Selbstkostenpreis wird der Wert der Vorkalkulation für Prognose- und Entscheidungszwecke "zumindest gemindert", da der Kostenvorteil der Eigenherstellung mit nunmehr DM 0,025 kleiner ausgewiesen wird, als er tatsächlich ist (DM 0,20). Doch trotz der

---

1 Die empirischen Untersuchungen, die dieser Arbeit zugrundeliegen, zeigten wiederholt, daß bei der Erstellung von Kostenprognosen im Rechnungswesen der Krankenhäuser das Verursachungsprinzip unbeachtet blieb. So hatten in mehreren Fällen die Betriebsleitungen zwischen Eigenherstellung und Fremdbezug im Versorgungsbereich zu entscheiden. Kapazitätsänderungen waren jeweils mit den Entscheidungen nicht verbunden. Die Entscheidungen fielen aufgrund eines Vergleichs der "Selbstkosten" der zu kalkulierenden Wirtschaftsgüter mit den Marktpreisen. Die Alternative Eigenherstellung wurde stets mit "anteiligen" Abschreibungen und Zinsen als Selbstkostenbestandteilen belastet, obwohl diese Kosten durch die Eigenherstellung nicht zusätzlich entstanden waren bzw. entstanden sein würden. Die Prognosekosten der Alternative Eigenherstellung waren daher falsch.
Zu in Krankenhäusern beobachteten Fällen falscher Verrechnung fixer Kosten bei der Errechnung entscheidungsrelevanter Kostenzahlen vgl. auch Adam, D., Krankenhausmanagement, a.a.O., S. 31 (Fußnote).

Anwendung eines falschen Vergleichskriteriums erscheint die Alternative Eigenherstellung hier noch wirtschaftlicher als Fremdbezug. Vernichtet wird der "Prognosewert" der "Kalkulation der Kosten" jedoch dann, wenn in diesem Beispiel der Gemeinkostenzuschlag über 28,6 % hinausgeht, denn in diesen Fällen stellen sich die "Selbstkosten" pro Brot auf mehr als eine Mark. Mit anderen Worten: Der Kostenvorteil der Eigenherstellung gegenüber dem Fremdbezug wird durch die kostenrechnerisch verfehlte "Zuschlüsselung" des Fixkostenbetrages ins Gegenteil verkehrt. Gründet sich die Entscheidung auf die kalkulierten "Selbstkosten", so kommt es zu einer Fehlentscheidung.

Verfehlt ist die Belastung der Alternative Eigenherstellung mit Fixkosten deshalb, weil durch die Eigenherstellung die angelasteten Fixkosten n i c h t zusätzlich entstehen. Vielmehr fallen zusätzlich lediglich variable Kosten in Höhe von DM 0,80 pro Brot an. Die Einrechnung von Fixkosten in die Selbstkosten verstößt somit gegen das Verursachungsprinzip.

Zusammenfassend läßt sich feststellen: Soll die Kostenrechnung in der Lage sein, anstehende Entscheidungen zu untermauern, so muß sie die Kosten trennen in Bestandteile, die durch die Entscheidung verändert und nicht verändert werden. Nur die ersteren sind relevant. Dazu können natürlich auch die nach der Terminologie der laufenden Kostenrechnung als fix bezeichneten Kosten gehören. Das ist immer dann der Fall, wenn durch die Entscheidung Kosten der Betriebsbereitschaft tangiert werden.

Zu b) Wie an früherer Stelle erwähnt, unterstützt die Kostenrechnung die Betriebsleitung bei der Durchsetzung von Entscheidungen, Aktionsprogrammen usw. durch Kostenvorgaben. Das sollte in Krankenhäusern,

- wie noch zu zeigen ist - durch Kostenbudgets für leitende Mediziner und Sollkosten im Rahmen der Grenzplankostenrechnung z.B. für Leiterinnen von Pflegestationen geschehen. Die Vorgaben sollen das kostenverursachende Handeln der Mitarbeiter so steuern, wie es von der Krankenhausleitung als rationell angesehen wird. Daraus folgt zunächst, daß die Vorgabeinformationen M a ß s t a b s c h a r a k t e r haben müssen. Den Vorgabeinformationen muss eine Planungsqualität zugrundeliegen, die in Verbindung mit der Ausführungskontrolle und eventuell dadurch ausgelöste Eingriffe in die Therapie-, Pflegehandlungen usw. die Wirtschaftlichkeit des Handelns gegenüber dem derzeitigen Zustand zu erhöhen gestattet.

Ferner dürfen Vorgabeinformationen prinzipiell nur Kosten enthalten, die der Beeinflussung durch die Adressaten der Vorgabeinformationen unterliegen. Relevante Kosten für Vorgabeinformationen sind also lediglich j e w e i l s d i s p o n i b l e Kosten.[1] Dazu zählen, je nach Kompetenzausstattung des Adressaten der Vorgabeinformationen z. B. auch Personalkosten, die nicht vom Auslastungsgrad des Krankenhauses direkt abhängen, sofern ein Chefarzt auch für den Personalbestand in seinem Fachbereich zuständig ist.

---

1 Vgl. z. B. Haberstock, L., Kostenrechnung, a.a.O., S. 14; Heinen, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 336, 341 und 370; Mellerowicz, K., Planung und Plankostenrechnung, Bd. 2, Plankostenrechnung, Freiburg i. Br. 1972, S. 8.

Da nur das zu kontrollieren ist, was vorgegeben wurde, gilt für Kontrollinformationen das gleiche Relevanzkriterium wie für Vorgabeinformationen: kontrollrelevant sind nur jene Kosten, die durch die zu kontrollierende Person oder Personengruppe im Kontrollzeitraum beeinflußbar waren (disponible Kosten). Das Bereitstellen von Vorgabe- und Kontrollinformationen erfordert also ein Aufbereiten der Plan-,Soll- und Istkostenzahlen nach Maßgabe der jeweils vorliegenden Beeinflußbarkeit. Gelingt das nicht in ausreichendem Maße,so kann sich die kontrollierte Person oder Personengruppe bei Vorgabeüberschreitungen häufig exkulpieren, indem sie behauptet, daß die fremdbestimmten, nicht aber die von ihr selbst zu beeinflussenden Teile der zu überprüfenden Istkosten die Vorgabeüberschreitung herbeigeführt haben. Die Nachprüfung dieser Feststellung kann unter Umständen recht schwierig sein.

Ein wichtiger Grundsatz der Erstellung von Kontrollinformationen ist ferner, daß das Rechnungswesen die Informationen s c h n e l l anbieten muß, denn die Kontrollen sollen unter anderem ein frühzeitiges Eingreifen in nicht plangemäß ablaufende Entwicklungen ermöglichen.[1] Daher büßen Kontrollinformationen umso mehr an Führungsrelevanz ein, je länger die kontrollierten Prozesse und Zustände der Vergangenheit angehören.

Schnelligkeit der Information muß hier wesentlich höher veranschlagt werden als eine viel Zeit erfordernde relativ weitgehende Genauigkeit. Ein Streben nach der Pfenniggenauigkeit der Buchhaltung wäre bei der Erstellung von Kontrollinformationen generell sinnlos.

1 Vgl. Riebel, P., Richtigkeit, Genauigkeit und Wirtschaftlichkeit als Grenzen der Kostenrechnung, in: NB 1959, Nr. 3, S. 44.

Zu c) (Leistungsabrechnung) Bei der Leistungsabrechnung im Krankenhaus geht es um die Ex-post-Ermittlung der Selbstkosten folgender Leistungsgruppen:

- den allgemeinen Pflegetag,
- die bei den Kosten des allgemeinen Pflegetages nicht berücksichtigungsfähigen Krankenhausleistungen (nbL), z. B. privat liquidierte Behandlung und Pflege,
- durch das Krankenhaus erstellte Anlagen und gefertigte Erzeugnisse. Die Herstellung von Erzeugnissen und der Bau von Anlagen durch Krankenhäuser geschieht relativ selten. Denkbare Fälle sind die Anfertigung von Prothesen in eigenen Werkstätten oder von einem eigenen Bauhof durchgeführte kleinere Bau- und Umbaumaßnahmen.

Bei allen drei Leistungsgruppen sind die Selbstkosten aufgrund rechtlicher Vorschriften zu ermitteln. Diese Normen bestimmen, welches Kostenmaterial für die Leistungsabrechnung jeweils relevant ist.[1] Im einzelnen ist hierzu folgendes zu bemerken:

Die Abrechnung der Leistungen der beiden erstgenannten Gruppen soll Unterlagen für die P r e i s p o l i t i k liefern. Die Erfassung, Verrechnung und Verteilung der Kosten wird weitgehend von der Bundespflegesatzverordnung und dem Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze - KHG -[2] geregelt. Nach

---

1 Die Normen weisen zum Teil Interpretationsspielräume auf. Insoweit kann die Relevanzfrage nicht immer eindeutig geklärt werden.

2 Das KHG ist abgedruckt im BGBl I Nr. 60 vom 1. 7. 1972, S. 1009 ff.

den hier niedergelegten Rechtsvorschriften werden die Krankenhäuser der BRD grundsätzlich dualistisch finanziert:
I n v e s t i t i o n s k o s t e n trägt die öffentliche Hand (der Bund und die Länder),
B e t r i e b s k o s t e n sind durch die Erlöse aus den Pflegesätzen abzudecken.

Investitionskosten sind nach § 2 Abs. 2 und 3 KHG die Kosten der Errichtung von Krankenhäusern und der Anschaffung der zum Krankenhaus gehörenden Wirtschaftsgüter, ausgenommen der zum Verbrauch bestimmten (kurzlebigen) Wirtschaftsgüter und der Krankenhausgrundstücke, ferner die Kosten der Wiederbeschaffung der Anlagegüter sowie jene Kosten, die für die Zwecke des KHG den Investitionskosten gleichstehen. Hierzu gehören im wesentlichen die Zinsen, die Tilgung und die Verwaltungskosten von Darlehen, soweit sie zur Finanzierung von Investitionen aufgewandt worden sind (§ 2 Abs. 3 Buchstabe b KHG) und Kapitalkosten (Abschreibung und Zinsen) für Krankenhausgebäude und sonstige Anlagegüter (§ 2 Abs. 3 Buchstabe d KHG).

Zu den Betriebskosten zählen die Gehälter und Löhne des Krankenhauspersonals und die Verbräuche an medizinischen und sonstigen Bedarfsgütern wie Arzneimitteln, Reinigungsmaterial, Lebensmitteln und Energie.

Aus der dualistischen Krankenhausfinanzierung folgt zunächst, daß die Kostenrechnung die Betriebskosten erfassen muß, um die "Selbstkosten" des allgemeinen Pflegetages zu ermitteln. Die Investitionskosten gehen zwar nicht in die Selbstkosten des allgemeinen Pflegesatzes ein, wohl aber in die nicht berücksichtigungsfähigen Krankenhausleistungen. Letzteres folgt aus der Intention der BPflV. Investitionskosten können

ferner in die in der Handels- und Steuerbilanz zu aktivierenden Herstellungskosten von selbsterstellten Anlagen und selbstgefertigten Erzeugnissen eingehen, und zwar dann, wenn bei der Herstellung öffentlich finanzierte Anlagegüter benutzt bzw. in Anspruch genommen werden und daher Abschreibungen auf diese Anlagegüter in die Herstellungskosten einzubeziehen sind.

Die Anforderungen, die die Leistungsabrechnung aufgrund der dualistischen Finanzierung an die Informationen der Kostenrechnung stellt, bestehen also darin, daß die Betriebs- und Investitionskosten getrennt zu erfassen sind. Dabei soll der Block der Investitionskosten derart differenziert erfaßt werden, daß die Festsetzung jener Beträge an Investitionskosten erleichtert wird, mit denen die nbL und die gegebenenfalls zu aktivierenden Herstellungskosten zu belasten sind. Das heißt beispielsweise, daß die Abschreibungen auf einen Gebäudekomplex, der nur durch Privatpatienten genutzt wird, separat von den übrigen Abschreibungen ermittelt werden.

Außer den in der Regel fixen Investitionskosten sind auch Teile der Betriebskosten fix (in Bezug auf die abzurechnende Leistung), z. B. Gehälter und bestimmte Kosten der Gebäudereinigung, -beleuchtung und -klimatisierung. Von diesen Fixkosten sind "anteilige" Beträge auf den allgemeinen Pflegetag, die nbL und gegebenenfalls zu aktivierende selbst erstellte Anlagen und selbst gefertigte Erzeugnisse zu verrechnen. Das wird für die beiden erstgenannten Leistungsgruppen durch das KHG und die BPflV und für die letztgenannte Leistungsgruppe durch die einschlägigen Bilanzierungsvorschriften bestimmt.

'Alle diejenigen Regeln der Kostenverrechnung und -verteilung, nach denen a u c h "anteilige" Fixkosten zugeordnet werden, lassen sich in dem Begriff " D u r c h s c h n i t t s p r i n z i p " zusammenfassen.' [1] Durch dieses Prinzip sind die bekannten Kalkulationsmethoden der Vollkostenrechnung[2] geprägt. Aus der Beachtung des Durchschnittsprinzips bezüglich der Ermittlung "angemessener" Anteile fixer Kosten resultieren bestimmte Anforderungen an die Kostenrechnung, im einzelnen z.B. an den Differenzierungsgrad der Kostenerfassung, die Genauigkeit bzw. Plausibilität von Kostenumlagen, die Genauigkeit von Kostenschätzungen und die Bestimmung von Äquivalenzziffern. Es würde hier zu weit führen, die möglichen Anforderungen zu diskutieren, da sie von den angewandten Formen und Techniken der Kostenermittlung (Schätzung, Fein- oder Pauschalkalkulation) abhängen und die

---

1 Vgl. Börner, D., Rechnungswesen, a.a.O., S. 25; Koch, H., Zum Problem des Gemeinkostenverteilungsschlüssels, in: ZfbF 1965, S. 169-200; Heinen, E., Zuschlagskalkulation, a.a.O., S. 4.

2 Vgl. zu den Abrechnungsmethoden der Vollkostenrechnung z.B. Diederich, H., Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2, a.a.O., S. 229-232; Kosiol, E., Kostenrechnung und Betriebsbuchhaltung, in: hdw, Bd. 1, Betriebswirtschaft, 2. Aufl., Köln und Opladen 1966, S. 666-678; Mellerowicz, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. 2,2 : Kalkulation und Auswertung der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 2. und 3. Aufl., Berlin 1958; Nowak, P., Kostenrechnungssysteme, a.a.O., S. 37 ff; Rieper/Waldmann, Programmierte Einführung in das betriebliche Rechnungswesen, 2. Aufl., München 1973, S. 134-146.

Krankenhäuser aufgrund der bestehenden Rechtsvorschriften in der Wahl der Ermittlungsmethoden frei sind.[1] Daher sei lediglich herausgestellt, daß die Leistungsabrechnung für den jeweiligen Kalkulationszweck hinreichend genau sein muß. Das bedeutet:

- die Zahlen des Selbstkostenblattes dürfen den Vertretern der gesetzlichen Krankenkassen keine Möglichkeit bieten, die Höhe der Selbstkosten in stärkerem Ausmaß in Frage zu stellen. Die generelle Vermutung der Kassenvertreter, daß in nachgewiesenen Selbstkosten "viel Luft stecke", muß widerlegt werden können;

---

1 Kennzeichnend für den großen Spielraum, den die Krankenhäuser bei der Wahl der Ermittlungsmethoden haben, sind die Vorschriften des § 18 (5) und (6) BPflV. Diese Absätze regeln die Bestimmung der Kosten der Krankenhausambulanzen und jener Krankenhausleistungen, die die Chefärzte privat liquidieren.
§ 18 (5): "Als Kosten der Ambulanz des Krankenhauses sind bei vorhandener Kostenstellenrechnung die auf die Ambulanz entfallenden Selbstkosten, bei fehlender Kostenstellenrechnung die auf Grund einer wirklichkeitsnahen Schätzung ermittelten Kosten abzuziehen. Ist eine wirklichkeitsnahe Schätzung nicht möglich, sind 90 vom Hundert der Einnahmen abzuziehen."
§ 18 (6): "Als Kostenerstattung der Ärzte, soweit diese zur gesonderten Berechnung ihrer Leistungen berechtigt sind, sind für die hierdurch verursachten Sachkosten und Personalkosten bei vorhandener Kostenstellenrechnung die Selbstkosten, bei fehlender Kostenstellenrechnung die auf Grund einer wirklichkeitsnahen Schätzung ermittelten Kosten abzuziehen. Ist eine wirklichkeitsnahe Schätzung nicht möglich, sind von den Abgaben der Ärzte an das Krankenhaus 70 vom Hundert abzuziehen... "

- im Falle der Aktivierung von selbsterstellten Anlagen und Produkten in der Bilanz müssen die Ansätze so weitgehend den einschlägigen Bilanzierungsvorschriften entsprechen, daß der Jahresabschluß nicht beanstandet werden kann.

III. Anforderungen an die zu liefernden Führungsinformationen von der Organisationsstruktur des Krankenhauses her

a) Exkurs: Das derzeit vorherrschende Organisationsmodell und das Organisationsmodell von ADAM

Die Organisationsstruktur eines Krankenhauses legt die Führungsaufgaben der einzelnen Instanzen und weitgehend auch die Techniken der Bewältigung der Aufgaben fest. Von den Aufgaben selbst und auch den anzuwendenden Lösungstechniken gehen bestimmte, orga-

nisationsspezifische Anforderungen an Art, Menge, Zeitpunkt und Form der Präsentation der Informationen aus.

Nachfolgend werden in einem ersten Schritt die Instanzen im Krankenhaus und die ihnen obliegenden Führungsaufgaben skizziert. In einem zweiten Schritt wird untersucht, wie die Informationsleistung des Rechnungswesens beschaffen sein muß, damit sie für die Instanzen als Führungshilfsmittel verwertbar sind.

'Im derzeit vorherrschenden Grundmodell der Organisation des Krankenhauses liegt die oberste Führung teils in den Händen eines externen, teils eines internen Gremiums. Ersteres besteht aus dem Krankenhausausschuß oder einem Dezernenten des Krankenhausträgers, letzteres, Krankenhausleitung oder Krankenhausdirektorium genannt, setzt sich meist aus dem ärztlichen Direktor, dem Verwaltungsleiter und der Oberin zusammen.' [1]

'Das externe Gremium behält sich Grundsatzentscheidungen wie z. B. Investitions- und Finanzierungsmaßnahmen, Personalbesetzungen bei leitenden Mitarbeitern usw. vor. Die nicht-medizinischen Entscheidungskompetenzen für die laufende Geschäftsführung liegen vielfach ebenfalls bei dem externen Gremium. Teilweise werden sie aber auch der Krankenhausleitung übertragen.' [2]

---

1 Vgl. Adam, D., Krankenhausmanagement, a.a.O., S. 25.

2 Vgl. Adam, D., Krankenhausmanagement, a.a.O., S. 26.

Die Mitglieder der Krankenhausleitung bzw. des Krankenhausdirektoriums vertreten die Belange ihrer Ressorts im Direktorium und vor dem Krankenhausausschuß. Der ärztliche Direktor macht die Interessen seines eigenen Fachbereichs und der Fachbereiche seiner Chefarztkollegen geltend. Er hat im allgemeinen einen maßgeblichen Einfluß auf die Entscheidungen des Krankenhausdirektoriums und des Krankenhausausschusses. Die Funktion des ärztlichen Direktors nehmen die Chefärzte in turnusmäßigem Wechsel wahr.
Der Verwaltungsleiter steht der Administration des Krankenhauses vor. Ihm obliegen sämtliche nicht-medizinisch-pflegerischen Leitungsaufgaben innerhalb des ihm vom Krankenhausausschuß belassenen Kompetenzrahmens. Die Oberin ist zuständig für organisatorische Fragen der stationären Pflege (Arbeitszeiteinteilungen usw.).

Medizinische Entscheidungskompetenzen nimmt außer dem ärztlichen Direktor jeder Chefarzt wahr. Die Chefärzte bestimmen in ihren Fachbereichen weitgehend selbständig über die medizinische Behandlung und die mit der Pflege der Patienten zusammenhängenden medizinischen Fragen. Die Chefärzte delegieren medizinische Entscheidungskompetenzen teilweise auf Oberärzte.

Die vorliegende Studie soll sich aber nicht auf das gegenwärtige Führungsmodell beschränken, da die spezielle Art der Kompetenzaufteilung und die Besetzung der Gremien die Gefahr unzureichender ökonomischer Effizienz des Krankenhausbetriebes in sich birgt. [1]

---

1 Vgl. Adam, D., Krankenhausmanagement, a.a.O., S. 27.

Es soll vielmehr auch analysiert werden, welche Anforderungen an das Rechnungswesen von einer Organisationsstruktur ausgehen, die den Erfordernissen einer modernen Krankenhausführung entspricht. Ein Modell einer solchen Organisationsform hat ADAM entwickelt.[1] Es stellt darauf ab, die wesentlichen Mängel der derzeit dominierenden Führungsstrukturen zu beheben. Die Mängel liegen in Folgendem:

1. Die Mitglieder der externen Leitungsgremien befassen sich nicht hauptamtlich mit der Führung der Krankenhäuser.[2] Daher verfügen sie meist nicht über die Zeit und auch häufig nicht über den medizinischen Sachverstand, die Investitionswünsche der Ärzte fachgerecht zu beurteilen. Infolgedessen werden Investitionsvorhaben der Mediziner oft allein danach beurteilt, ob die benötigten Finanzierungsmittel vorhanden sind, oder beschafft werden können.[3] Wichtige ökonomische Fragen wie die zukünftige Auslastung anzuschaffender Anlagen oder Vorteilhaftigkeitsvergleiche zwischen medizinisch etwa gleich leistungsfähigen aber kostenverschiedenen Einrichtungen werden zurückgedrängt. Das führt zu einer vom Zielsystem der Krankenhäuser her nicht gerechtfertigten Vormachtstellung der Mediziner.

2. Die weitreichende wirtschaftliche Abhängigkeit der internen von den externen Leitungsgremien - insbesondere bei schwach ausgebildeten Kompetenzen des Verwaltungsleiters - wirkt jeglicher Initiativkraft und Motivation zu höherer Leistung entgegen. Vielmehr fördert die Abhängigkeit der Betriebsleitungen im ökonomischen Bereich bürokratisches Verhalten.[4]

---

1 Vgl. Adam, D., Krankenhausmanagement, a.a.O., S. 53 - 68.

2 Vgl. derselbe, Krankenhausmanagement, a.a.O., S. 25.

3 Vgl. derselbe, Krankenhausmanagement, a.a.O., S. 27.

4 Vgl. derselbe, ebenda.

Zudem besteht hauptsächlich bei kommunalen Krankenhäusern die Gefahr, daß die Gemeindevertretungen in das Krankenhaus hineinregieren und dabei ihre parteipolitischen Interessen stärker als wirtschaftliche und medizinische Notwendigkeiten berücksichtigen. [1]

3. "Weder für die internen noch für die externen Führungsstellen stehen in der derzeitigen Organisation des Krankenhauses Spezialisten in Stabsabteilungen für eine befriedigende Informationsverarbeitung und für die Analyse betriebswirtschaftlicher Probleme der Krankenhausführung zur Verfügung." [2] Wegen Zeitmangels und auch häufig unzureichender wirtschaftlicher Schulung der internen und externen Leitungsgremien können ökonomische Überlegungen nicht in der gebotenen Weise im Führungsprozeß Platz greifen.

Die skizzierten Organisationsmängel dürften nur zu überwinden sein, wenn ein Management aus geschulten, mit modernen Führungstechniken vertrauten Ökonomen, Medizinern und einer Vertretung der Pflege gebildet wird, das g e m e i n s a m einem Ausschuß des Trägers, dem Krankenhausausschuß, für die Geschäftsführung verantwortlich ist und um einen Ausgleich medizinischer, pflegerischer und wirtschaftlicher Notwendigkeiten bemüht sein muß.[3] Dabei sollen die Ökonomen im Krankenhausmanagement sicherstellen, daß das Wirtschaftlichkeitsdenken nicht nur im Wirtschafts- und Verwaltungsbereich Platz greift, sondern auch in

---

1 Vgl. Adam, D., Krankenhausmanagement, a.a.O., S. 27.

2 Adam, D., Krankenhausmanagement, a.a.O., S. 29.

3 Vgl. derselbe, Krankenhausmanagement, a.a.O., S. 28 f.

den Bereich der Medizin und Pflege eindringt.[1] Unterhält ein Träger mehrere Krankenhäuser, so erscheint es unter Kosten- und Koordinationsaspekten zweckmäßig, alle Krankenhäuser einem gemeinsamen Management zu unterstellen.[2] In diesem Falle sollte jedes Krankenhaus eine Betriebsleitung erhalten, die für die laufende Geschäftsführung gemeinsam verantwortlich ist.[3] Die Betriebsleitung sollte in die drei Ressorts

- Verwaltungs- und Versorgungseinrichtungen,
- Medizin,
- Pflege

aufgeteilt werden.[4] Ressortleiter sind der Verwaltungsleiter, ein Mediziner und die Oberin.[5]

Das Organisationskonzept von ADAM sieht vor, daß die entscheidungsorientierte Organisationsstruktur durch einen motivationsfördernden Führungsstil ergänzt wird.[6] Grundbedingung einer solchen Führungspraktik ist die Abkehr von der vorwiegenden Führung über explizite Verhaltensnormen. Die Führung über explizite Verhaltensnormen zeichnet sich durch im einzelnen genau ausformulierte Vorschriften und Anweisungen an nachgelagerte Instanzen aus. Diese Führungsform überwiegt zur Zeit in den Krankenhäusern.[7] Beispielsweise schreiben gegenwärtig die Krankenhausausschüsse der krankenhausinternen Administration meist genau vor, wer wo Bestellungen aufgeben darf und welche Bestellwege einzuhalten sind.[8]

---

1 Vgl. Adam, D., Krankenhausmanagement, a.a.O., S. 60.

2-5 Vgl. derselbe, Krankenhausmanagement, a.a.O., S. 58.

6 Vgl. derselbe, Krankenhausmanagement, a.a.O., S. 53 f.

7-8 Vgl. derselbe, Krankenhausmanagement, a.a.O., S. 53.

Statt dessen sollte im Krankenhaus auf eine Führung über implizite Verhaltensnormen übergegangen werden.[1] Kriterium dieses Führungsprinzips ist, daß die nachgelagerten Instanzen Entscheidungsspielräume eigenverantwortlich auszufüllen haben. 'Unerläßlich ist dann aber, zwecks Koordination der Handlungsweisen der nachgeordneten Instanzen entlang der Organisationshierarchie des Krankenhauses aus den Oberzielen Unterziele für die einzelnen Instanzen abzuleiten, nach denen diese ihr Handeln ausrichten sollen.'[2]

Wie praktische Erfahrungen immer wieder zeigen, kommt der Übertragung von Verantwortung eine sehr starke Leistungsmotivation zu, weil die Organisationsteilnehmer durch eine eigenverantwortliche Tätigkeit in der Organisation ein höheres Maß an Selbstverwirklichung erzielen, als das bei expliziten Verhaltensnormen ohne Entscheidungsspielraum der Fall ist.

Nicht nur der Krankenhausausschuß sollte das Management über implizite Verhaltensnormen führen, sondern auch das Management die nachgeordneten Instanzen des Krankenhauses und diese wiederum die ihnen unterstellten Mitarbeiter, soweit das sinnvoll ist. Naturgemäß nimmt die Anwendbarkeit impliziter Verhaltensnormen ab, je tiefer die einzelnen Organisationseinheiten in der Hierarchie eingeordnet sind, da die Handlungsweisen auf der überwiegend ausführenden Ebene des

---

1 Die Anwendung dieses Prinzips in der Krankenhausführung wird eingehend bei Adam, D., Krankenhausmanagement, a.a.O., S. 53 ff. beschrieben. Die knappen Ausführungen der vorliegenden Arbeit lehnen sich an die genannte Quelle an.

2 Vgl. Adam, D., Krankenhausmanagement, a.a.O., S. 50.

Krankenhauses weitgehend oder vollständig durch übergeordnete Instanzen bestimmt sind. Die impliziten Verhaltensnormen sind als Ziel im Sinne des management by objectives[1] zwischen jeweils vor- und nachgelagerten Instanzen zu vereinbaren (partizipativer Führungsstil).

Eine Krankenhausführung nach derartigen Grundsätzen stellt relativ hohe Anforderungen an das Rechnungswesen. Sie resultieren daraus, daß die Unterziele zu wesentlichen Teilen für die Instanzen aller Hierarchiestufen in der "Sprache" des Rechnungswesens zu formulieren sind. Zu denken ist hier vor allem an Kostenbudgets für Chefärzte, Sollkostensätze für bestimmte, genau abgrenzbare Leistungen im Pflege- oder Wirtschaftsbereich, die den Abteilungsleitern als implizite Handlungsvorschrift vorgegeben werden (Sollkostenvorgabe im Rahmen der Grenzplankostenrechnung). Das Rechnungswesen hat mithin dazu beizutragen, daß eine Führung über implizite Normen möglich wird.

---

1 Zum Begriff und den Anwendungsmöglichkeiten des management by objectives vgl. Odiorne, G. S., Management by Objectives, München 1967.

b) Erforderliche Informationen des Rechnungswesens für die Instanzen

1.1 Krankenhausausschuß

Vordringlicher Zweck des Rechnungswesens in Krankenhäusern ist es, die Auswirkungen von Entscheidungen der o b e r s t e n und m i t t l e r e n Stufe der Leitungshierarchie offenzulegen bzw. die Voraussetzungen hierfür zu schaffen[1]; denn Fehlentscheidungen auf diesen Führungsebenen sind viel gravierender als auf der unteren Ebene. Besondere Bedeutung innerhalb des Rechnungswesens kommt einer leistungsfähigen Kostenrechnung zu. Die Kostenrechnung darf von den oberen Führungsinstanzen der Krankenhäuser nicht länger praktisch nur als Verfahren und Hilfsmittel der Abrechnung, Kontrolle und retrospektiven Dokumentation begriffen werden. Vielmehr ist die Kostenrechnung so aufzubauen, daß sie zukunftsbezogene, für den Führungsprozeß maßgebliche Informationen liefern kann.

Der Krankenhausausschuß ist - sei es nach dem derzeitigen oder nach dem skizzierten Organisationsmodell von ADAM - vornehmlich für zwei Gruppen von Entscheidungen kompetent:

---

1 Diese für Industriebetrieb gültige Forderung (Vgl. z. B. von Kortzfleisch, G., Kostenquellenrechnung in wachsenden Industrieunternehmen, in: ZfbF 1964, S. 318.) muß auch für Krankenhäuser verbindlich sein.

(1) Zielentscheidungen,
(2) strategische Mittelentscheidungen.

Zu (1) Die durch den Krankenhausausschuß zu treffenden Zielentscheidungen umfassen das Festlegen des Sachzieles und das Fixieren der kategorialen Ziele.[1]
Das Sachziel eines Krankenhauses legt die Zusammensetzung der vorzuhaltenden Fachabteilungen sowie die "Behandlungstiefe" fest.[2] Unter der Behandlungstiefe sind die fünf Dienste Forschung, Diagnose, Therapie, Isolation und Pflege zu verstehen.[3]

Obwohl die Wahl des Sachzieles überwiegend nicht ökonomisch determiniert ist, müssen die Einnahme-, Ausgabe-, Ertrags- und Kostenwirkungen dieser Zielentscheidungen stets als Nebenbedingungen beachtet werden. Das Sachziel eines Krankenhauses muß wirtschaftlich realisierbar sein. Der Krankenhausausschuß benötigt somit Informationen über die ökonomischen Konsequenzen seiner Sachzielentscheidungen.

Diese Informationen müssen in Zusammenarbeit von Planungsstäben (Krankenhausmanagement oder Planungsstellen des Krankenhausträgers) und dem Rechnungswesen mit Architekturbüros, Lieferfirmen, Baufirmen usw. zusammengestellt werden. Im Rahmen dieser Planungen fällt dem Rechnungswesen die Aufgabe zu, zu der Umwandlung der zunächst überwiegend nicht monetären Planung in eine monetäre Planung beizutragen.[4]

Die kategorialen Ziele geben den medizinisch-pflegerischen Leistungsstandard der im Krankenhaus zu erbringenden Dienstleistungen vor.[5] Auch Entscheidungen über die kategorialen Ziele eines Krankenhauses müssen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Krankenhauses berücksichtigen. Wird z. B. nach dem wirtschaftlich tragbaren

---

1 Vgl. Adam, D., Krankenhausmanagement, a.a.O., S. 19.

2-3 Vgl. derselbe, ebenda.

4 Vgl. Heiser, H.C., Budgetierung, Grundsätze und Praxis der betriebswirtschaftlichen Planung, Berlin 1964. S. 23 f.

5 Vgl. Adam, D., Krankenhausmanagement, a.a.O., S. 20.

Niveau der Pflege, der Unterbringung und Behandlung der Patienten gefragt, so ist u. a. auf Plan- und Istkostenzahlen des Rechnungswesens zurückzugreifen. Das Rechnungswesen hat beispielsweise die Frage zu beantworten bzw. an der Lösung mitzuarbeiten, welche Kosten entstehen oder entfallen, wenn das Verhältnis von Pflegekraft pro Patient verändert werden soll.

Zu (2) Die strategischen Mittelentscheidungen sind teils medizinisch-pflegerisch und ökonomisch, teils ausschließlich ökonomisch determiniert. Letzteres ist dann der Fall, wenn es sich um "patientenferne" Entscheidungen handelt. Das sind z. B. Entscheidungen, die nur den Verwaltungsbereich des Krankenhauses tangieren. Um die strategischen Mittelentscheidungen zielgerecht treffen zu können, müssen wiederum ihre wirtschaftlichen Auswirkungen ermittelt werden, also die erwarteten Einnahme-, Ausgabe-, Ertrags- oder Kostenwirkungen der einzelnen Handlungsmöglichkeit.

Bei den Informationen des Rechnungswesens zur Fundierung der Ziel- und strategischen Mittelentscheidungen der Krankenhausausschüsse kommt es in der Regel auf knappe, prägnante Informationen an. Lange Listen und Aufstellungen sollte das Rechnungswesen nicht vorlegen, da sie aus Zeitgründen kaum gelesen werden dürften und bei den Sachzielentscheidungen meist das Detail nicht interessiert. Vielmehr ist das Basiszahlenmaterial hoch zu verdichten und in rasch aufnehmbarer Form den Mitgliedern des Krankenhausausschusses zu präsentieren. Da die Mitglieder der Krankenhausausschüsse häufig nicht speziell auf dem Gebiet des betrieblichen Rechnungswesens geschult sind, müssen die den Ausschüssen vorgelegten Informationen in einer Sprache abgefaßt werden, die allgemein

verständlich ist. Eine stark fachbezogene und somit nur Fachleuten geläufige Terminologie ist zu vermeiden. Andernfalls besteht die Gefahr, daß die Informationen des Rechnungswesens doch nicht in dem erforderlichen Maße in die Entscheidungsprozesse der Krankenhausausschüsse einfließen.

Die Krankenhausausschüsse benötigen ferner Informationen des Rechnungswesens, um die Geschäftsführung des Krankenhausmanagements bzw. der Krankenhausleitungen zu kontrollieren. Diese Informationen sind hauptsächlich Istwerte der Zahlungsströme, Kosten, Leistungen, Leistungskennzahlen, Kapital- und Vermögensstrukturen. Im einzelnen muß bzw. kann es sich handeln um

- knapp gefaßte Berichte über die Einhaltung von Haushalts-, Finanz- oder Liquiditätsplänen,
- relevante Abweichungen im Rahmen der Kostenbudgetierung für medizinische Fachbereiche oder andere Krankenhaussektoren,
- Istwerte geplanter Leistungs-Kostenrelationen, z. B. Arzneimittelkosten je stationärer Patient, differenziert nach typischen Krankheitsbildern, vierteljährliche, auf einige wenige Positionen komprimierte Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen.

Wesentlich ist, daß die Kontrollinformationen k u r z f r i s t i g nach Ablauf der Kontrollperioden vorliegen, damit notwendige Konsequenzen rasch gezogen werden können. Die Schnelligkeit rangiert hier in gewissen Grenzen vor der Genauigkeit. So kommt es beispielsweise beim Erstellen von monatlichen Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen oder beim Überprüfen des Vollzugs von dekadischen Liquiditätsplänen kaum auf eine hohe Genauigkeit der Istzahlen als vielmehr auf "Circa-Werte" an, die

dem (den) zuständigen Ausschußmitglied(ern) sofort zur Verfügung gestellt werden. Frühzeitig bereitstehende "Circa-Werte" leisten meist mehr als genaue aber relativ spät vorliegende Zahlen.

1.2 Krankenhausmanagement, Krankenhausleitung und Betriebsleitung

In den Kompetenzbereich dieser Instanzen gehören zunächst die taktischen Mittelentscheidungen. Nach dem Organisationsmodell von ADAM fallen dem Krankenhausmanagement zentrale taktische Mittelentscheidungen zu, z. B. Entscheidungen im Zuge der Einrichtung einer elektronischen Datenverarbeitungsanlage für mehrere Krankenhäuser. Der Betriebsleitung bzw. der Krankenhausleitung des einzelnen Krankenhauses bleiben jene taktischen Entscheidungen vorbehalten, die nur das eigene Haus berühren.

Die Fälle, in denen zwischen mehreren möglichen Handlungsalternativen aufgrund ökonomischer Kriterien gewählt werden kann, sind hauptsächlich im Wirtschafts-, Verwaltungs-, Pflege- und medizinisch-technischen Bereich zu suchen. Allein auf den Wirtschafts- und Verwaltungsbereich, der fast ohne Einschränkungen ökonomischen Überlegungen zugänglich ist, entfällt über ein V i e r t e l der gesamten jährlichen Krankenhauskosten.[1] Der medizinische Kernbereich entzieht sich dagegen weitgehend ökonomischen Vorteilhaftigkeitsüberlegungen.

---

1 Vgl. die Kostentabellen bei Kihm/Schäfer/ Stiefel, Die Relation der Krankenhauskosten, hrsg. von der Fachvereinigung der Verwaltungsleiter deutscher Krankenanstalten e.V. und ihrer Studienstiftung, Detmold 1970, S. 47 - 49.

Die Vorteilhaftigkeitsrechnungen sind im Krankenhaus als Bedarfsdeckungsbetrieb meist so aufgebaut, daß diejenige Handlungsalternative gesucht wird, die die geringsten Kosten für eine gegebene Leistung erwarten läßt. Die Kosten einschließlich Folgekosten konkurrierender medizinischer, pflegerischer und technischer Verfahren oder Systeme lassen sich bei der Größe der Krankenhäuser und der Komplexität der Leistungsprozesse meist nur durch fundierte Planungsrechnungen bestimmen. So können z. B. bei entsprechender Leistungsfähigkeit des Rechnungswesens Entscheidungen über die Auslegung von Versorgungs- und Pflegesystemen in Abhängigkeit von Systemkonstellationen wie Gebäudeform, Personalbestand, Pflegeorganisation, Beleggrad usw. durch Simulationsstudien abgestützt werden. [1]

Aber auch andere, weniger umfassend formulierte Entscheidungsprobleme, z.B. auf dem Gebiet der Ersatz- und Erweiterungsinvestitionen oder der Lagerhaltung für Lebensmittel, Medikamente und andere Versorgungsgüter erfordern Ausgangsdaten, hauptsächlich die n a c h d e n j e w e i l s v e r u r s a c h e n d e n F a k t o r e n d i f f e r e n z i e r t e n K o s t e n. Die verursachenden Faktoren sind - hoch aggregiert - die einzelnen Entscheidungskomplexe, - disaggregiert - die mit dem Entscheidungskomplex zusammenhängenden Teilentscheidungen, -handlungen, Verfahren usw.. Die von diesen Größen abhängigen Kosten muß das Rechnungswesen beschaffen bzw. an der Beschaffung mitwirken. Das setzt eine Differenzierung und Differenzierbarkeit der Krankenhauskosten voraus, die das Rechnungswesen der Krankenhäuser derzeit noch nicht darstellen

---

1 Vgl. Adam, D., Krankenhausmanagement, a.a.O., S. 98.

kann. Gerade aber das ist die spezifische Anforderung, die aus dem Vorbereiten der taktischen Mittelentscheidungen eines Krankenhausmanagementes hervorgeht.

Im Rahmen des eingangs erwähnten Forschungsvorhabens wurden Simulationsversuche zur Planung von Rationalisierungsmaßnahmen im Pflegebereich und zur Planung des Behandlungsablaufs ambulant Kranker begonnen. Die Versuche mußten jedoch abgebrochen werden, weil das in den Krankenhäusern verfügbare Datenmaterial nicht ausreichte, um praktisch verwertbare Ergebnisse daraus abzuleiten. [1]

Die Anwendung mathematischer Planungsverfahren bedingt häufig die Verarbeitung einer großen Zahl von Einzeldaten in einer knappen Verarbeitungszeit. Von daher kommen Anforderungen an die M e n g e der zu verarbeitenden Informationen auf das Rechnungs- und Planungswesen der Krankenhäuser zu. Dieses Quantitätsproblem erfordert den Einsatz der elektronischen Datenverarbeitung.

Das Krankenhausmanagement hat ferner Unterziele als Richtlinien des Handelns für die Betriebsleitungen und Instanzen unterhalb der Betriebsleitungsebene festzulegen und die Erreichung der Ziele zu kontrollieren. Die Unterziele sind teils medizinischer, teils medizinisch-pflegerischer, teils auch ökonomischer oder technischer Art. Zu den medizinischen Unterzielen gehören z. B. bestimmte Standards der Effektivität der ärztlichen Behandlung, [2] zu den medizinisch-pflegerischen z.B. die durchschnittliche Verweildauer

---

1 Vgl. Adam, D., Krankenhausmanagement, a.a.O., S. 98.

2 Zur Entwicklung von Gütenormen für die medizinischen Tätigkeiten der Krankenhausärzte vgl. Eichhorn, S., Krankenhausbetriebslehre, Bd. 2, a.a.O., S. 75.

in einer Fachklinik, die Qualität der Essensversorgung oder das Verhältnis von stationären Patienten je Pflegekraft. Ökonomische Unterziele sind z. B. Kostenbudgets oder Finanzpläne, Ökonomisch-technische oder arbeitsablauftechnische Unterziele sind bestimmte Sollauslastungsgrade für maschinelle Anlagen oder gesamte Kliniken[1] oder Produktivitätsstandards für die menschliche Arbeit.[2]

Die Festlegung der Unterziele berührt in jedem Falle in kurz- oder längerfristiger Sicht die wirtschaftliche Sphäre des Krankenhauses. Dabei geht es meist um Kosten-, Ertrags-, Ausgabe- oder Einnahmeplanungen, für die das Rechnungswesen Prognose- oder Restriktionsinformationen bereitzustellen hat. Die Erreichung der Zielvorgaben wird durch einen Vergleich der Istwerte mit den Vorgabewerten kontrolliert. Anforderungen, die das Krankenhausmanagement bzw. die Betriebsleitung an die Prognose-, Vorgabe- und Kontrollinformationen des Rechnungswesens stellen muß, sind im wesentlichen

- Beachtung des jeweiligen Relevanzkriteriums bei der Zusammenstellung der Plan- und Istzahlen,

- sinnvolle Periodizität der Vorgabe- und Kontrollinformationen, das heißt Überwachungszeiträume, die mit der Kontrollbedürftigkeit und der Frist der Beeinflußbarkeit der zu überwachenden Prozesse abgestimmt sind, z. B. kurze Intervalle - etwa 10 Tage - bei der Liquiditätsüberwachung, relativ lange Kontrollperioden - etwa 1 Jahr - bei Kosten-Leistungskennziffern wie Arzneimittelkosten je stationärer Patient,

- rasche Lieferung der Kontrollinformationen im Hinblick auf die erforderliche Aktualität des Zahlenmaterials.

---

1 Zu den Kosteneffekten der Beschäftigungsdegression im Krankenhaus vgl. Adam, D., Krankenhausmanagement, a.a.O., S. 88 ff.

2 Zur Messung und dominierenden Bedeutung der Produktivitätsentwicklung des Faktors "Arbeit" im Krankenhaus vgl. Adam, D., Krankenhausmanagement, a.a.O., S. 94 ff.

1.3 Bereichs-, Ressort- und Abteilungsleiter

1.3.1 Klinikleiter (Leiter eines medizinischen Fachbereichs)

Ein medizinischer Fachbereich läßt sich funktionell untergliedern in den medizinischen Kernbereich, den medizinisch-technischen Bereich und die Pflegestationen des Fachbereichs.

Der medizinische Kernbereich umfaßt die Behandlungsräume, Operationssäle, Intensivpflegestationen usw. Der medizinisch-technische Bereich wird von Instituten und Labors, gegebenenfalls auch Gymnastik- und Schwimmhallen und sonstigen Rehabilitationsräumen gebildet. In größeren Kliniken sind öfters medizinische Nebenabteilungen wie Röntgenabteilungen, Laborgruppen oder Anästhesieabteilungen als selbständige medizinische Fachbereiche eingerichtet.

Im medizinischen Kernbereich entscheiden die Chef- oder Oberärzte über die Behandlungsmethoden. Bei den konkreten Fragen der laufenden Behandlung haben ökonomische Überlegungen kaum einen Raum. Entscheidungen über Behandlungsmethoden sind nur dann durch wirtschaftliche Aspekte beeinflußbar, wenn mehrere kostenverschiedene Behandlungsmethoden mit etwa gleichem therapeutischen oder diagnostischen Effekt existieren. Derartige Fälle dürften eher bei leichteren Krankheitsbildern gegeben sein. Insgesamt ist die ökonomische Determinierung der l a u f e n d e n Behandlungsentscheidungen jedoch gering. Sie greift vielmehr auf dem Gebiet der baulichen und medizinisch-technischen Ausstattung einer Fachklinik, der Personalpoli-

tik und der Fixierung von Effektivitätsstandards für medizinische Leistungen ein.

Im medizinisch-technischen Bereich entscheiden der Chefarzt oder von ihm beauftragte Oberärzte autonom über die Tätigkeiten in den Labors, Instituten, Rehabilitationsräumen usw. Bei gegebener räumlicher, personeller und apparativer Ausstattung bieten sich Ansatzpunkte für wirtschaftliche Überlegungen hauptsächlich auf dem Gebiet des Sachmitteleinsatzes. Der Chefarzt oder ein von ihm Beauftragter kann die durchzuführenden Maßnahmen (Laboruntersuchungen, Präparierungen, Anfertigen von Prothesen usw.) und auch ihre Art und Aufwendigkeit selbst bestimmen (z. B. die Form einer Laboruntersuchung, die Qualität einer Prothese). Auch die Sorgfalt der Arbeit und damit Ausschuß und Materialeinsatz (Röntgenfilme, Chemikalien, Reagenzien u. a.) sind kaum medizinisch, sondern weitgehend wirtschaftlich bestimmt.

Dem Chefarzt steht auch die volle Kompetenz hinsichtlich der medizinischen Entscheidungen in den Pflegestationen seines Fachbereichs zu. Praktisch bestimmt oder beeinflußt er aber auch die nicht rein medizinischen Grundsatzfragen, z. B. auf hygienischem Gebiet.

Wie seit einigen Jahren immer wieder in den Massenmedien und der Fachpresse herausgestellt wird, verursachen die Krankenhausärzte Kosten, die die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Krankenhäuser sehr stark bzw. zu stark beanspruchen. Um dem entgegenzuwirken, sollte mit jedem Chefarzt ein jährliches Kostenbudget für seinen Fachbereich vereinbart und der Budgetvollzug kontrolliert werden. Die spezifische Anforderung der Kostenbudgetierung an die Informationen des Rechnungswesens liegt darin, daß grundsätzlich nur jene

Kosten zu erfassen sind, die der Chefarzt beeinflussen kann. Hinsichtlich der Möglichkeiten der Einflußnahme gibt es sicherlich bei einigen Kostenarten unterschiedliche Auffassungen zwischen der Verwaltung und dem Mediziner. Die Kostenbudgetierung ist jedoch ein relativ grobes Steuerungsinstrument; es kommt daher nicht auf Kostenbeträge an, die verhältnismäßig klein in Bezug auf die gesamte Budgetsumme sind. Im Prinzip muß aber das Kriterium der Beeinflußbarkeit der Kosten durch den Chefarzt beachtet werden. Das kann z. B. bedeuten, daß Kostenspaltungen nach disponibel und nicht disponibel vorzunehmen sind, wenn einzelne, in der laufenden Kostenrechnung geführte Kostenarten disponible und nicht disponible Bestandteile enthalten.

Außer der Fachbereichsbudgetierung kann - wie noch ausführlich zu diskutieren ist - im Pflege- und medizinisch- technischen Bereich die Anwendung der Grenzplankostenrechnung möglich und sinnvoll sein. Im Rahmen der Grenzplankostenrechnung werden Stations- und Abteilungsleitern jeweils disponible Kosten vorgegeben (Sollkosten) und entsprechenden Istkosten gegenübergestellt. Dem Chefarzt werden jene Sollkostenüberschreitungen angezeigt, die ein vereinbartes Limit übersteigen (relevante Soll-Istkosten-Abweichungen) und zu einer Überziehung des Fachbereichbudgets führen können. Aufgrund dieser Kontrollinformationen kann der Chefarzt rechtzeitig eventuell erforderliche Korrekturmaßnahmen ergreifen.

Wesentliche Anforderungen, die der Chefarzt an die Kontrollinformationen stellen muß, die ihm durch die Anwendung der Grenzplankostenrechnung in seinem Fachbereich zufließen, sind

- rasche Bereitstellung,
- übersichtliche Präsentation, verständliche Terminologie,
- erhebliche "Signalwirkung"; die dem Chefarzt gemeldeten Soll-Istkosten-Abweichungen müssen eine Größenordnung haben, die die Einhaltung des Fachbereichsbudgets gefährdet erscheinen lassen können.

1.3.2 Oberin

Der Oberin obliegt in erster Linie der Einsatz des gesamten Pflegepersonals. Im Zusammenhang damit sind u. a. folgende Arbeiten zu erledigen:
Ausfertigen von Arbeitszeiteinteilungen für das Pflegepersonal und tageszeitliche Diensteinteilung, Aufstellen von Richtlinien für die Arbeitsgestaltung und die Arbeitsverteilung (Festlegen der Richtlinien gemeinsam mit nachgeordneten leitenden Schwestern, dem Verwaltungsleiter und dem ärztlichen Direktor, ggf. auch anderen Leistungsstellen), Überwachen der Richtlinien, Auswerten praktischer Erfahrungen.[1]

Die Führungsaufgaben der Oberin sind zwar insofern wirtschaftlicher Natur, als die Oberin dafür Sorge zu tragen hat, daß die Schwestern und Pfleger min-

---

1 Zum Kompetenzbereich der Oberin vgl. Eichhorn, S., Krankenhausbetriebslehre, Bd. 1, Schriften des Deutschen Krankenhausinstitutes e. V., Düsseldorf, Bd. 11, Köln 1967, S. 259.

destens die vertragsgemäße Zeit im Krankenhaus anwesend sind und daß die dem Krankenhaus zur Nutzung angebotene Arbeitskraft auch möglichst wirksam durch das Krankenhaus genutzt wird. Jedoch kann das Rechnungswesen die Oberin bei der Lösung dieser Aufgabe nicht oder nur in geringem Maße unterstützen. Die erforderlichen Unterlagen und Anhaltspunkte für die Planung und Überwachung des Personaleinsatzes sind in erster Linie Aufschreibungen über die Arbeitszeiten der einzelnen Schwestern und Pfleger auf den Stationen und die regelmäßige Inaugenscheinnahme des Pflegebetriebes durch die Oberin.

1.3.3 Verwaltungsleiter

Die Zahl und der Schwierigkeitsgrad der Führungsaufgaben des Verwaltungsleiters sind je nach der im Einzelfall vorliegenden Führungsstruktur eines Krankenhauses verschieden groß. Im folgenden wird von einem relativ weiten Betätigungsfeld ausgegangen. Es entspricht etwa jenen Aufgaben, die einem mit der laufenden Betriebsführung betrauten Verwaltungsleiter zukommen. Danach zeichnet der Verwaltungsleiter verantwortlich für das Funktionieren der Administrations- und Wirtschaftsabteilungen. Während bei kleineren bis mittelgroßen Krankenhäusern für den Wirtschaftsbereich das Vorhandensein einer mehr oder weniger stark automatisierten Küchenanlage, einer Zentralspüle, einer Metzgerei, eines Lebensmittel-, Material- und Treibstofflagers und einiger kleiner Hilfsbetriebe wie Gärtnerei, Werkstatt, Garage typisch ist,

können die Wirtschaftsbereiche von Großkliniken das Ausmaß von Industriebetrieben annehmen. So berichtet eine Pressemeldung über das im Bau befindliche Versorgungszentrum für die Universitätskliniken Münster wie folgt. Die Baukosten belaufen sich auf rund 100 Mio DM. Das Versorgungszentrum wird vom Klinikträger als "reiner Industriebau" bezeichnet. Es enthält umfangreiche elektrische Anlagen, eine Kältezentrale mit einer Leistung von 9,4 Gigakalorien pro Stunde, eine Heizungszentrale, die u. a. einen Dampfverbrauch von 16,6 Tonnen/Stunde decken muß, ferner Lüftungszentrale, Wasserversorgung und Abwasserentsorgung, in der verschiedene Abwässer aufbereitet werden müssen, bevor sie in das öffentliche Kanalnetz fließen können, Müllpreßanlage, automatisches Containertransportsystem für zahlreiche Versorgungsgüter. Die Verpflegungsversorgung, eine geschlossene autonome Produktionseinheit, fertigt im Fünf-Tage-Betrieb 4 800 Portionen Tiefkühlkost und 2 400 Portionen Normalkost täglich. Wäscherei, Lagerwesen, Reinigungs-, Desinfektions- und Sterilisationsbereiche arbeiten in modernem industriellen Stil.[1]

Im Rahmen der Führung des Verwaltungs- und Wirtschaftssektors ist der Verwaltungsleiter zunächst zuständig für die in seinen Kompetenzrahmen fallenden taktischen Beschaffungs- und Einsatzplanungen für alle Arten von Gebrauchs- und Verbrauchsgütern, wie medizinischem und technischem Gerät, Anstaltskleidung, -wäsche, Lebensmitteln, Energie usw. sowie die Personalbereit-

---

1 Vgl. Artikel "Tiefkühlkost für die Patienten" in: Westfälische Nachrichten Nr. 87 vom 13. 4. 1974.

stellungsplanung mit Ausnahme der leitenden Ärzte. Hierfür sind Anregungs- und Prognoseinformationen des Rechnungswesens erforderlich. So ist z. B. eine Entscheidung über Eigenherstellung oder Fremdbezug, Selbsterstellung von Dienstleistungen (z. B. Gebäudereinigung) oder Beauftragung von Firmen nur unter Berücksichtigung von relevanten Kosteninformationen zu treffen. Die Personalbeschaffungsplanung kann Impulse aus statistisch geführten Produktivitätskennziffern wie Zahl der stationären Patienten je Pflegekraft erhalten, wenn man Soll- und Istwerte gegenüberstellt.

Ferner muß der Verwaltungsleiter bei der Vorbereitung von taktischen und strategischen Entscheidungen, die außerhalb seiner Zuständigkeit liegen, mitwirken. Dabei geht es in der Regel um Prognoseinformationen, die mit Hilfe der Kostenrechnung und der Zahlen der Finanzbuchhaltung zu erstellen sind.

Fragt man insgesamt nach den Anforderungen an die Prognoseinformationen, die der Verwaltungsleiter für die Bewältigung seiner Planungsaufgaben benötigt, so ergibt sich folgendes. Zunächst gelten sinngemäß die Ausführungen zu der Relevanz von Prognoseinformationen für das Krankenhausmanagement, die Krankenhausleitung und die Betriebsleitung (Gliederungspunkt 1.2 dieses Kapitels). Ferner zeigt die Skizzierung der zahlreichen Planungsaufgaben des Verwaltungsleiters, daß dem Rechnungswesen eine nicht unerhebliche Quantität von Prognoseinformationen für den Verwaltungsleiter abverlangt wird. Schließlich ist festzustellen, daß Anforderungen, die speziell daraus resultieren, daß die Prognoseinformationen dem Verwaltungsleiter zufließen, sich kaum in allgemeiner Form

aufzeigen lassen. Der gebotene Verdichtungsgrad der Prognoseinformationen, die Genauigkeit und die erforderliche Schnelligkeit hängen vom einzelnen Planungsproblem ab.

Zu den Führungsaufgaben des Verwaltungsleiters gehört ferner die D u r c h s e t z u n g von Planungen und Richtlinien, die von ihm selbst oder von übergeordneten Instanzen stammen. Zu denken ist hauptsächlich an Finanzpläne und Kostenbudgets für Krankenhausteilbereiche, ferner an betriebliche Sollkennziffern, mit deren Hilfe häufig Richtlinien formuliert werden. Der Verwaltungsleiter muß den Planvollzug laufend kontrollieren, um gegebenenfalls r a s c h eingreifen zu können. Das Rechnungswesen hat dem Verwaltungsleiter Kontrollinformationen in Form von jeweiligen Soll-Ist-Abweichungen bereitzustellen. Je früher der Verwaltungsleiter Kenntnis von Planabweichungen erhält, umso dosierter und wirkungsvoller kann er "gegensteuern". Hier kann die Schnelligkeit der Information in gewissen Grenzen zu Lasten der Genauigkeit gehen. So sollte z. B. das Rechnungswesen dem Verwaltungsleiter formlos, eventuell telefonisch, Vorabinformationen zugehen lassen, wenn sich gravierende Planabweichungen abzeichnen.

In der derzeitigen Praxis spielt der Verwaltungsleiter auf Seiten der Krankenhäuser eine zentrale Rolle bei der Festsetzung des allgemeinen Pflegesatzes.[1] Der Verwaltungsleiter wickelt für das Krankenhaus die Korrespondenz mit den Krankenkassen und den zustän-

---

1 Zum Festsetzungsverfahren vgl. § 16 BPflV.

digen Behörden ab. Grundlage ist das Selbstkostenblatt. Der Verwaltungsleiter muß es ausfüllen und strittige Ansätze vor den Kassen- und Behördenvertretern rechtfertigen. Seine Argumente muß er hauptsächlich auf den durch das Rechnungswesen erfaßten Istkosten und Istleistungen aufbauen.
Im Rahmen der Festsetzung des Pflegesatzes spielt der Nachweis der Wirtschaftlichkeit der Betriebsführung im abgelaufenen Jahr eine große Rolle, einmal deshalb, weil nur jene Kosten zu erstatten sind, die bei wirtschaftlicher Betriebsführung anfallen (vgl. § 16 (1) in Verbindung mit § 18 (3) BPflV), zum anderen aber auch aufgrund von § 17 (1) BPflV, der einen Verlustvortrag gestattet, wenn in dem Jahr, für das der Verlust ausgewiesen ist, durch "eine kaufmännische Buchführung und Betriebsabrechnung" - so der Wortlaut des Paragraphen - die Wirtschaftlichkeit der Betriebsführung nachgewiesen werden kann. Auch bei dem für die Krankenhäuser wichtigen § 17 (1) BPflV liefert das Rechnungswesen die Grundlagen für die Verhandlungen mit den Ersatzkassen und Behörden. Allerdings ist noch in keiner Weise vom Gesetzgeber aufgezeigt oder festgelegt, auf welche Weise das Rechnungswesen die Wirtschaftlichkeit der Betriebsführung nachweisen soll.

Zweifellos ist die Wirtschaftlichkeit der Betriebsführung am ehesten durch sorgfältige Planungen der Kosten in den verschiedenen Teilbereichen des Krankenhauses in Verbindung mit der Kontrolle der Durchführung der Planung zu gewährleisten und auch n a c h z u w e i s e n . Zum Nachweis dafür, daß die geplanten Kosten keinen inakzeptablen Spielraum für Unwirtschaftlichkeiten enthalten, könnten die Krankenhäuser Kassenvertreter von Zeit zu Zeit auffordern, an Kostenplanungen teilzunehmen bzw. die Kostenpläne und Sollkostensätze für die einzelnen Teilbereiche des Kran-

kenhauses zu überprüfen. Wenden Krankenhäuser die in späteren Abschnitten der vorliegenden Arbeit diskutierten Formen der Kostenplanung und Kontrolle an, so dürften die dadurch gewonnenen Informationen den Verwaltungsleiter in die Lage versetzen, den Kassen- und Behördenvertretern schlagkräftige Argumente für die Wirtschaftlichkeit der Betriebsführung zu unterbreiten.

Aus unveröffentlichten Arbeitsberichten von Ausschüssen und Unterausschüssen beim Bundesminister für Jugend, Familie und Gesundheit nach § 7 KHG geht hervor, daß auch der Gesetzgeber bei der Abfassung der Ausführungsbestimmungen zu § 20 BPflV auf Plankostenrechnungen im Krankenhaus hinsteuert.[1]

Problematisch ist es, die Wirtschaftlichkeit der Betriebsführung an Hand von Selbstkosten im Sinne der Vollkostenrechnung beurteilen zu wollen, etwa dadurch, daß die Krankenhäuser durchschnittliche Selbstkostensätze für bestimmte Leistungsbündel - z. B. Entfernung der Gallenblase, Durchführung einer Hämodialyse - bestimmen und sodann zwischenbetriebliche Vergleiche angestellt werden. Problematisch ist dieses Vorgehen deshalb, weil der Ausweis von Selbstkosten im Sinne der Vollkostenrechnung auf dem Umlegen von fixen Kosten beruht. Das heißt hier, einer Gallenoperation oder einer Hämodialyse werden Teile der Personalkosten der Verwaltungsangestellten und des technischen Personals und sonstige in Bezug auf die Operation bzw. Dialyse fixe Krankenhauskosten "zugeschlüsselt" (Kostenstellen- und -trägerrechnung). Da es an einheu-

---

1 Mehrere Protokolle und Berichte haben dem Verfasser vorgelegen.

tigen Schlüsselgrößen fehlt, sind die Selbstkostensätze manipulierbar und für die Wirtschaftlichkeitskontrolle kaum geeignet.[1] Die Konsequenz daraus ist, daß man entweder die Kostenumlagen auf ursächlich zurechenbare Kosten beschränkt oder - wenn es sich bei den umzulegenden Kosten nur um relativ geringfügige Beträge handelt - aus Gründen der Rechnungsökonomie auf Kostenumlagen ganz verzichtet und die Kostensätze nur aus Kostenartenmaterial zusammenstellt.

Im übrigen ist der zwischenbetriebliche Istkostenvergleich wenig aufschlußreich für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit in einem Krankenhaus, da den durchschnittlichen Istkosten der Krankenhäuser nicht notwendigerweise Maßstabscharakter für sparsames Arbeiten zukommt. Daher sollten bundesweit geltende N o r m s ä t z e für die "gängigen" Leistungen bzw. Leistungskomplexe erarbeitet werden, wobei die unterschiedliche Kostensituation der größeren und kleineren, älteren und neueren Krankenhäuser berücksichtigt werden muß. Das könnte dadurch geschehen, daß die Sätze nach dem Muster

---

1 Der Verfasser hat eine Statistik über durchschnittliche Vollkostensätze für die Behandlung verschiedener typischer Krankheitsbilder in den Universitätskliniken Nordrhein-Westfalens eingesehen. Die Kostensätze differierten sehr stark und hatten nach (der zutreffenden) Ansicht der Krankenhausverwaltung, die die Statistik besaß, so gut wie keinen Aussagewert hinsichtlich eines Wirtschaftlichkeitsnachweises.

des § 10 KHG nach dem Jahr der Inbetriebnahme und der Anforderungsstufe des einzelnen Krankenhauses gestaffelt werden. Entsprechend den gegenwärtig vorherrschenden Varianten der Krankenhausorganisation würden Wirtschaftlichkeitsnachweise der genannten Art überwiegend dem Aufgabengebiet des Verwaltungsleiters zufallen. Die Kostenrechnung müßte die nach den jeweiligen Bezugsgrößen (Leistungsbündeln) differenzierten Istkosten bereitstellen.

Die vorstehenden Überlegungen zur Wirtschaftlichkeit im Krankenhaus beziehen sich auf die überwiegend kurzfristig zu beeinflussenden Kosten. Das Problem der Anhebung und Kontrolle der Wirtschaftlichkeit im Krankenhaus hat aber auch einen langfristigen Aspekt. Im langfristigen Bereich geht es erstens um die P l a n u n g der Krankenhausgebäude und -ausstattung sowie um die Personalpolitik auf dem Gebiet der langfristig für das Krankenhaus tätigen Mitarbeiter und zweitens um die K o n t r o l l e der wirtschaftlichen Nutzung der Gebäude, Einrichtungen, Apparaturen und Aggregate sowie der Produktivität des längerfristig angestellten Personals.
Während die Planungen dem Krankenhausmanagement oder der Betriebsleitung obliegen, ist für die Kontrollen, zumindest für die Beschaffung der

Kontrollinformationen, überwiegend der Verwaltungsleiter allein oder im Zusammenwirken mit Ärzten, Schwestern, Meistern oder anderen Personen zuständig. Wie später ausgeführt wird, kann und sollte sich die Nutzungs- und Produktivitätskontrolle im allgemeinen in der "Mengensphäre" vollziehen, z. B. durch Leistungsstatistiken oder Aufschreibungen über die Auslastung von teuren Apparaten oder Gebäudeteilen. Die Informationen aus der "Mengensphäre" reichen im wesentlichen für die Nutzungs- und Produktivitätskontrolle aus. K o s t e n i n f o r m a t i o n e n braucht man nur, um sich von Fall zu Fall ein Bild von der Größenordnung der Leerkosten bestimmter Teilkapazitäten zu verschaffen.[1]

Um Leerkostenanalysen im Krankenhaus zu ermöglichen, müssen die sogenannten Vorhaltekosten bekannt sein. Das sind im wesentlichen die wirtschaftlich bedingten Abschreibungen auf die Gebäudeteile und die Ausstattung. Die Kostenrechnung muß die Abschreibungsbeträge ermitteln und zwar differenziert nach den vorgehaltenen Wirtschaftsgütern, deren Leerkosten in Erfahrung gebracht werden sollen.

---

1 Unter Leerkosten sind die Kosten nicht beanspruchter Kapazität zu verstehen. Die Kosten der genutzten Kapazität bezeichnet man als Nutzkosten. Vgl. z. B. Gutenberg, E., Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 1, Die Produktion, 14. Aufl., Berlin-Heidelberg-New York 1968, S. 336 ff; Heinen, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 174 ff.

1.3.4 Sonstige Instanzen

Instanzen unterhalb der Führungsebene der Chef- bzw. Oberärzte, des Verwaltungsleiters und der Oberin sind die Leiter(innen) größerer Abteilungen im medizinisch-technischen, Pflege- und Wirtschaftsbereich. Im Pflegebereich handelt es sich um Stations- oder Abteilungsschwestern,[1] die einer Pflegestation oder einer Pfle-

---

1 Die Pflegearbeit im Krankenhaus kann nach den Prinzipien der funktionellen Pflege und der Gruppenpflege organisiert werden. Im ersteren Fall sind etwa 30 bis 35 Patienten zur sogenannten Station zusammengefaßt. Die Verantwortung für sämtliche Pflegetätigkeiten auf der Station liegt bei der S t a t i o n s s c h w e s t e r . Sie übernimmt i. d. R. unter Assistenz einer Zweitschwester oder weiterer Schwestern die Behandlungspflege und die Verwaltung. Die jüngeren Schwestern, die Schwesternschülerinnen und das pflegerische Hilfspersonal führen die Grundpflege, die Versorgungsdienste und die Hausarbeiten aus. Im Prinzip übernimmt damit jede Pflegekraft eine bestimmte Funktion, die sie für eine größere Zahl von Patienten ausübt.
Demgegenüber werden bei der Gruppenpflege einem Schwesternteam sämtliche pflegerischen Arbeiten für eine Pflegegruppe (i. a. 16 bis 18 Patienten) übertragen. Dabei können alle Pflegepersonen gleichberechtigt und gleichermaßen die ihrem Berufsbild entsprechenden pflegerischen Tätigkeiten ausführen. Mehrere Pflegegruppen (vier bis sechs) sind organisatorisch zu einer Pflegeabteilung zusammengefaßt, die unter der Leitung einer A b t e i l u n g s s c h w e s t e r steht. Der Abteilungsschwester obliegt die Koordination der Pflegeteams, die Überwachung der Pflegearbeiten und die Führung des Abteilungsbüros.
Vgl. zur Organisation der Pflegearbeit im Krankenhaus Eichhorn, S., Krankenhausbetriebslehre, Bd. 1, a.a.O., S. 217 ff.

geabteilung vorstehen. Die Leiter von Organisationseinheiten im Wirtschaftsbereich (Zentralspüle, Wäscherei, Energieversorgung usw.) sind im allgemeinen Meister, Vorarbeiter o. ä.. Im medizinisch-technischen Bereich ist etwa an Laborvorsteher zu denken.

Informationen der Kostenrechnung benötigen diese Instanzen im wesentlichen zur Kontrolle der Wirtschaftlichkeit ihrer Abteilungen. Die bereitzustellenden Informationen sind die Soll-Istkosten-Abweichungen, die die Kostenrechnung je Kontrollperiode errechnet und den Leitern oder Leiterinnen der Abteilungen, Stationen usw. zwecks Eigenkontrolle übermitteln sollte. Die Anforderungen an die Kostenrechnung, die aus der Durchführung der Kostenrechnung herrühren - z. B. Maßstabscharakter der Sollkosten, Disponibilität der Soll- und Istkosten - sind bereits aufgezeigt worden. Andere, wesentlich darüberhinausgehende Anforderungen an die Kostenrechnung, die speziell daraus resultieren, daß die genannten Instanzen die Kontrollinformationen erhalten und auswerten, sind nicht erkennbar.

IV. Gesetzlich begründete Anforderungen

Die zentrale gesetzliche Vorschrift zum Rechnungswesen der Krankenhäuser ist § 20 BPflV. Danach müssen die Krankenhäuser ab 31. Dezember 1977 über eine kaufmännische Buchführung und Betriebsabrechnung verfügen. Zusätzlich gelten für kommunale

Krankenhäuser die einschlägigen Bestimmungen des Kommunalrechts zum Rechnungswesen der Gemeindebetriebe.

Die Anforderungen, die § 20 BPflV an die Informationsleistung des Rechnungswesens der Krankenhäuser stellt, können derzeit noch nicht präzise aufgezeigt werden, da entsprechende Ausführungsbestimmungen zu der Verordnung noch nicht ergangen sind. Allein aus der Globalforderung des § 20 BPflV (kaufmännische Buchführung und Betriebsabrechnung) können lediglich Mindestanforderungen abgeleitet werden. Diese richten sich danach, welches Rechen- und Berichtswerk mindestens durch die Begriffe "kaufmännische Buchhaltung" und "Betriebsabrechnung" juristisch haltbar abgedeckt wird.

Die Anforderungen an die kaufmännische B u c h f ü h r u n g der Krankenhäuser werden im wesentlichen durch die "Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung" [1] (G. o. B.) festgelegt. Aus den G. o. B. ergeben sich die Voraussetzungen für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (Vollständigkeit, Richtigkeit usw.) und Bilanzierung (Grundsätze der Bilanzwahrheit, -klarheit und -kontinuität).[2] Spezielle rechtliche Vorschriften zur Gliederung des Buchungsstoffes nach Kontenklassen (also ein verbindlicher Kontenrahmen für Krankenhäuser) existieren noch nicht.

---

1 Zu den G. o. B. vgl. Leffson, U., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2. Aufl., Düsseldorf 1970.

2 Vgl. Wöhe, G., Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 10. Aufl., Berlin und Frankfurt a. M. 1970, S. 502 - 516.

Die einschlägigen Vorschriften des Kommunalrechts zur Buchführung kommunaler Krankenhäuser, die in der Form des Regiebetriebes oder einer Verwaltungsstelle geführt werden, erschöpfen sich weitgehend in einem Verzeichnen der Einnahmen und Ausgaben des Krankenhauses. Dabei kommt es darauf an, nachzuweisen, ob die Einnahmen und Ausgaben sich entsprechend den Titeln des kommunalen Haushaltsplanes entwickeln, mit denen das Krankenhaus dort angesetzt ist. Die Einnahmen und Ausgaben sind von der krankenhausinternen Verwaltung in der sogenannten H a u s h a l t s ü b e r w a c h u n g s l i s t e (HÜL) festzuhalten. Sofern also kommunale Krankenhäuser in der Form des Regiebetriebes geführt werden, muß die Buchführung der Krankenhäuser die t i t e l g e r e c h t e Erfassung der Einnahmen und Ausgaben sicherstellen.

Einige Bundesländer gestatten den Gemeinden, ihre Krankenhäuser nach den Vorschriften über die Eigenbetriebe zu führen.[1] Die Eigenbetriebsverordnungen der Länder stellen den Eigenbetrieben frei, die kameralistische oder die kaufmännische Buchführung anzuwenden.[2] Die Vorschriften der Eigenbetriebsverordnungen der Länder an das Rechnungswesen von Krankenhäusern bewegen sich also im Rahmen der bisher diskutierten Rechtsbestimmungen.

---

1 Zum Zeitpunkt der Anfertigung der vorliegenden Studie waren das die Länder Nordrhein-Westfalen, Hessen, das Saarland und Schleswig-Holstein.

2 § 17 Abs. 1, Satz 1 nwEigVO vom 22. 12. 1953. Die Eigenbetriebsgesetze bzw. -verordnungen der übrigen Länder enthalten die gleiche Vorschrift. Vgl. z. B. § 16 nsEigVO vom 21. 11. 1938; §§ 15 und 16 bwEigG vom 19. 7. 1962.

Die juristisch zwingenden Anforderungen des § 20 BPflV an die K o s t e n r e c h n u n g der Krankenhäuser sind nur in gröbsten Zügen zu skizzieren, da die Verordnung mit Ausnahme der im Selbstkostenblatt unter A 1 und B 1 angeführten Kostenarten praktisch keine Hinweise für den Aufbau und die Durchführung der Kostenrechnung enthält. In § 20 BPflV wird die geforderte Betriebsabrechnung zwar insoweit präzisiert, als es dort heißt, daß durch sie die Selbstkosten ermittelt und die Sparsamkeit der Wirtschaftsführung nachgewiesen werden sollen. Daraus kann aber nicht mehr als die Globalforderung abgeleitet werden, daß die Betriebsabrechnung des Krankenhauses Aufschluß über die Beziehungen zwischen Kosten und Leistungen zu geben hat. Hierzu bedarf es - rechtlich sicher unstriitig - einer Kostenarten-, -stellen- und -trägerrechnung auf I s t k o s t e n b a s i s .

Die verschiedenen P l a n k o s t e n r e c h n u n g s s y s t e m e werden aber nicht notwendigerweise durch den Betriebsabrechnungs-Begriff der BPflV abgedeckt. Das heißt, daß die für die Krankenhausführung wichtigen Vorgabe- und Kontrollinformationen nach Verantwortungsbereichen und in führungstechnisch sinnvollem Detaillierungsgrad und angemessener Periodizität derzeit vom Verordnungsgeber noch nicht gefordert werden. Auf dem Gebiet der Betriebsabrechnung ergibt sich also, daß die rechtlich begründeten Anforderungen an die Informationen des Rechnungswesens der Krankenhäuser hinter den Anforderungen zu II. und III. dieses Kapitels zurückbleiben.

3. Kapitel: Beschreibung des derzeitigen Rechnungswesens der Krankenhäuser und Untersuchung seiner Leistungsfähigkeit

In den deutschen Krankenhäusern gibt es kein einheitlich praktiziertes Rechnungswesen.[1] Insbesondere unterscheiden sich häufig die Systeme des Rechnungswesens der öffentlich-rechtlichen Krankenanstalten grundlegend von denen der freigemeinnützigen. Aber auch innerhalb dieser beiden Gruppen sind unterschiedliche Formen des Rechnungswesens anzutreffen.

A. Die Buchführung

Die überwiegende Mehrzahl aller kommunalen Krankenhäuser wird in der Form von Regiebetrieben, Ämtern bzw. Verwaltungsstellen geführt. Die kommunalen

---

1 Diese Feststellung stützt sich auf Erfahrungen, die der Verfasser in den Verwaltungsabteilungen der Krankenhäuser sammeln konnte, auf entsprechende Auskünfte von Verwaltungsleitern sowie auf die diesbezügliche Fachliteratur, z. B. Storz, K., Praktische Anwendung, a.a.O., S. 69, 83 und 85; Lenz, H., Betriebsabrechnung und Selbstkostenrechnung, in: Zentrallehrgang 1967, a.a.O., S. 45 f; Fuchs, M., Erweiterte Kameralistik im Krankenhaus, in: Krankenhausumschau 1966, 35. Jg., S. 348; DKG-Kontenplan, a.a.O., S. 8 und 51.

Haushaltspläne enthalten - wie bereits erwähnt - mehrere Einnahme- und Ausgabetitel für das Krankenhaus. Man spricht hier von einer Verknüpfung des Krankenhauses mit der Trägerkörperschaft nach dem N e t t o p r i n z i p .[1] Krankenhäuser, die mit der Kommune nach dem Nettoprinzip verbunden sind, werden vollständig in den Haushalt der Gemeinde integriert. Auf dem Gebiet der Buchhaltung äußert sich das darin, daß krankenhausintern lediglich eine Nebenbuchhaltung der kameralistischen Rechnungslegung der Gemeinde aufzumachen ist. Diese Nebenbuchhaltung besteht im wesentlichen in dem Führen der HÜL. Hinzutreten kann das Erstellen eines Abschlusses nach § 90 KurVo.

Freigemeinnützige Krankenhäuser und kommunale Krankenhäuser, die nach den Vorschriften über die Eigenbetriebe geführt werden, wenden die kaufmännische Buchführung an. Diese Krankenhäuser sind mit dem Haushaltsplan des kommunalen Trägers bzw. dem Finanzplan, der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung des freigemeinnützigen Trägers nach dem B r u t t o p r i n z i p verbunden. Außer dem Jahresabschluß werden Zwischenbilanzen aufgestellt und Gewinn- und Verlustrechnungen innerhalb des Jahres, z. B. zum Quartalsende, durchgeführt.

---

[1] Vgl. Eichhorn, P., Struktur und Systematik kommunaler Betriebe, in: Verwaltung und Wirtschaft, Schriftenreihe Nordrhein-Westfälischer Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien, Hrsg. F. Günniker u. a., Heft 40, Stuttgart 1969, S. 57.

Ist der Betrieb dagegen nur mit einem Titel - entweder Einnahme oder Ausgabe - im Haushaltsplan verankert, so liegt eine Verknüpfung nach dem B r u t t o p r i n z i p vor. Vgl. Eichhorn, P., Struktur und Systematik, a.a.O., S. 57.

B. Die Kostenrechnung

Über die Verbreitung von Kostenrechnungen in Krankenhäusern liegt bislang nur lückenhaftes, empirisches Material vor. STORZ stellt fest, daß es hinsichtlich der Betriebsabrechnung und Selbstkostenrechnung "weder eine herrschende Krankenhauspraxis noch eine Literatur über diese Praxis gibt." [1] Krankenhäuser mit relativ lockeren organisatorischen Bindungen an den Träger verfügen in einzelnen Fällen über eine (mehr oder weniger systematische) Kostenrechnung. Demgegenüber ist in organisatorisch verhältnismäßig eng an den Träger gebundenen Kliniken eine Kostenrechnung in der Regel nicht anzutreffen. In diesen Fällen wird im allgemeinen eine Kostenrechnung für das Krankenhaus auch durch die Trägerorganisation nicht durchgeführt. Die "Kostenrechnung der Krankenhäuser beschränkt sich dann im wesentlichen auf das Ausfüllen des Selbstkostenblattes gemäß Bundespflegesatzverordnung und das Führen von Statistiken über Kosten- und Leistungsdaten."

Soweit in Krankenhäusern betriebswirtschaftliche Kostenrechnungen praktiziert werden, handelt es sich um I s t k o s t e n r e c h n u n g e n auf V o l l k o s t e n b a s i s .

---

1 Storz, K., Praktische Anwendung, a.a.O., S. 69.

In den Krankenhäusern mit Kostenrechnung sind innerbetriebliche Kostenvergleiche verbreitet, mit deren Hilfe die Wirtschaftlichkeit des Handelns beurteilt und kontrolliert werden soll. Die innerbetrieblichen Kostenvergleiche bestehen in der Gegenüberstellung von Kostensätzen, die für bestimmte Leistungen in aufeinanderfolgenden Rechnungsperioden im eigenen Haus ermittelt worden sind. Innerbetriebliche Kostenvergleiche als Instrument der Wirtschaftlichkeitsmessung haben jedoch den Nachteil, daß sie lediglich V e r ä n d e r u n g e n des Grades, nicht aber den Grad der Wirtschaftlichkeit selbst aufzeigen können. Damit besteht die Gefahr, daß "Schlendrian mit Schlendrian" verglichen wird. [1]

Soweit in vereinzelten Fällen Kostenkalküle für Wirtschaftlichkeitsvergleiche beobachtet wurden, waren sie falsch aufgebaut. Z. B. wurde wiederholt festgestellt, daß sich die Verwaltung bei Entscheidungen zwischen Eigenherstellung und Fremdbezug im Versorgungsbereich von einem Vergleich der durchschnittlich anfallenden Kosten der Alternativen leiten ließ. In diesen Rechnungen wurde irrigerweise unterstellt, daß bei einem teilweisen Abbau der Eigenversorgung z. B. auch Abschreibungen, Zinsen und Gehälter abgebaut würden. Das Vergleichskriterium war somit unrichtig. In den Alternativenvergleich dürfen nur vermeidbare bzw. zusätzlich anfallende Kosten eingehen.[2]

---

1 Vgl. Schmalenbach, E., Kostenrechnung und Preispolitik, 8. Aufl. (bearb. von R. Bauer), Köln und Opladen 1963, S. 447.

2 Zu den festgestellten Mängeln der Kostenprognoserechnung in den Krankenhäusern vgl. Adam, D., Krankenhausmanagement, a.a.O., S. 31 (Fußnote).

4. Kapitel: Grundstruktur eines anforderungsadäquaten Rechnungswesens für Krankenhäuser

A. Die Buchführung

I. Der ab 1.1.1978 gesetzlich geforderte Buchführungsstil (die Doppik)

Nach der Vorschrift des § 20 BPflV ist ab 1978 die kaufmännische Buchführung für die Krankenhäuser obligatorisch.[1]

Zur Einrichtung und Abwicklung der Buchführung benötigen die Krankenhäuser zunächst einen geeigneten Kontenplan, der die Vielzahl der Konten ordnet und deren Inhalt festlegt.

Bereits 1960 entwarf die Fachvereinigung der Verwaltungsleiter deutscher Krankenanstalten einen "Krankenhaus-Einheitskontenplan"[2] für Krankenhäuser mit kaufmännischer Buchführung. Die Deutsche Krankenhausgesellschaft (DKG) entwickelte drei Jahre später aus dem Krankenhaus-Einheitskontenplan den "DKG-Kontenplan", der 1965 um ausführliche Buchungsanweisungen ergänzt wurde.[3] Der "DKG-Kontenplan" ist zwar für die Krankenhäuser nicht verbindlich, doch haben ihn die Krankenhäuser mit doppischer Buchführung allgemein übernommen.

Der "DKG-Kontenplan" wird voraussichtlich durch einen neuen Kontenrahmen ersetzt.

---

1 Ausgenommen von dieser Vorschrift sind die den §§ 3 und 20 Satz 1 KJG bezeichneten Sonderkrankenhäuser.

2 S. 8 DKG-Kontenplan verweist auf den Abdruck des "Krankenhaus-Einheitskontenplanes" in Band 7 der Schriftenreihe der Studienstiftung der Verwaltungsleiter deutscher Krankenanstalten e. V., Kulmbach 1960.

3 Vgl. DKG-Kontenplan, a.a.O., S. 25 ff.

Das Bundesministerium für Jugend, Familie und Gesundheit ist im 1. Halbjahr 1976 mit einem "Diskussionsentwurf einer Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten der Krankenhäuser (BKHBV)" an die Träger und Verbände der freien Wohlfahrtspflege der BRD herangetreten. Das Ministerium hat ferner einen inhaltlich im wesentlichen gleichen "Referentenentwurf einer Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten der Krankenhäuser (BKHBV)" fertiggestellt.[1] Die Anlage 1 zu diesem Entwurf enthält einen Kontenrahmen, der durch § 3 des Entwurfs für verbindlich erklärt werden soll. Der Kontenrahmen erfüllt die Vorraussetzungen eines generellen Schemas für den Aufbau der betriebsindividuellen Kontenpläne der Krankenhäuser. Bei Anwendung dieses - oder auch eines anderen - Kontenrahmens stellt das einzelne Krankenhaus die Gliederungstiefe der Konten auf seine betriebsindividuellen Erfordernisse ab. Auf den eingerichteten Konten wird die Buchhaltung im doppischen Stil abgewickelt.

II. Bruttoprinzip statt Nettoprinzip für kommunale Krankenhäuser

Die Pflicht, ab 1978 die kaufmännische Buchhaltung anzuwenden, drängt dazu, die kommunalen Krankenhäuser im Gemeindehaushalt nach dem Bruttoprinzip anzusetzen, da

---

1 Der Entwurf - Stand Juni 1976 - liegt als Arbeitspapier ohne Ort und Verfasser vor.

die Krankenhäuser eigenständig Rechnung legen. Die doppelte Buchhaltung verzeichnet die Einnahmen und Ausgaben ebenso exakt wie die Kameralistik. Es könnte also auf die parallel laufende kameralistische Buchführung im Krankenhaus verzichtet werden.

Die Entscheidung der meisten Kommunen für einen Nettoansatz hat jedoch den bereits angesprochenen politischen Hintergrund (Festhalten an der Möglichkeit weitreichender Einflußnahme auf die Krankenhausleitung). Im Interesse einer elastischen, kaufmännisch qualifizierten Krankenhausführung müssen die Gemeindevertreter aber bereit sein, den Krankenhäusern künftig ein größeres Maß an Unabhängigkeit vom Muttergemeinwesen zuzubilligen. Der Verzicht auf die Führung über die Haushaltstitel ist ein Schritt in diese Richtung.

Ferner beinhaltet der Übergang zum Bruttoprinzip ein haushaltsrechtliches Problem. Es liegt darin, daß sich die Rechnungslegung kommunaler Krankenhäuser grundsätzlich innerhalb der gemeindlichen Haushaltsrechnung, d. h. nach dem Nettoprinzip, vollziehen muß.[1] Angesichts der wirtschaftlichen Notwendigkeit des Bruttoansatzes haben aber - wie erwähnt - eine Reihe von Bundesländern durch Rechtsverordnung den Gemeinden ausdrücklich gestattet, ihre Krankenhäuser nach den Vorschriften über die

---

1 Zur Rechnungslegung rechtlich unselbständiger Gemeindebetriebe vgl. z. B. Eichhorn, P., Kommunale Regiebetriebe und Budgetkreislauf, Studien der Forschungsgesellschaft für Staats- und Kommunalwirtschaft, Bd. 5, Göttingen 1970, S. 5 ff. und S. 49; Klüber, H., Das Gemeinderecht in den Ländern der Bundesrepublik Deutschland, Berlin, Heidelberg, New York 1972, S. 270 ff.

Eigenbetriebe zu führen[1] und dadurch den Bruttoansatz ermöglicht.[2] Davon haben die Kommunen allerdings nur in wenigen Fällen Gebrauch gemacht. Das zeigt, daß das eigentliche Hindernis für einen Bruttoansatz nicht ein haushaltsrechtliches, sondern ein politisches ist.

Der Ansatz der kommunalen Krankenhäuser nach dem Bruttoprinzip erfordert krankenhausinterne Finanz- und Liquiditätsplanungen.
Zunächst muß das Krankenhaus für die Aufstellung des Haushaltsplanes dem Kämmerer den voraussichtlichen finanziellen Überschuß- oder Fehlbetrag nennen. Die krankenhausinterne Verwaltung muß also zumindest einjährige Finanzpläne aufstellen.

Weiterhin müssen die nach dem Bruttoprinzip veranschlagten Krankenhäuser mit eigenen Bankverbindungen und eigenem Kassenwesen für ihre Liquidität und die Minimierung der Liquiditätssicherungskosten selbst Sorge tragen. Hierfür bedarf es entsprechender Liquiditätsplanungen.

---

1 Vgl. § 69 Abs. 2 nwGO; § 98 Abs. 2 heGO; § 83 Abs. 2 saG; § 82 Abs. 2 shGO.

2 Werden die Bestimmungen über die Eigenbetriebe auf kommunale Krankenhäuser angewandt, so können die Kliniken organisatorisch weitgehend verselbständigt und finanzwirtschaftlich als gemeindliches Sondervermögen aus dem Haushaltsplan ausgegliedert werden. Vgl. Pagenkopf, H., Kommunalrecht, Köln, Berlin, Bonn, München 1971, S. 345.

III. Liquiditätsplanung

Teile der Prognoseinformationen für die Liquiditäts- und Finanzplanung können aus den Zahlen der kaufmännischen Finanzbuchhaltung in Verbindung mit der Betriebsstatistik hergeleitet werden. Dazu sind die Zahlen der Finanzbuchhaltung entsprechend aufzubereiten. Das kann durch systematisch angelegte Übersichten über die in näherer Zukunft (Monat, Quartal, Jahr) erwarteten Einnahmen und Ausgaben geschehen, soweit diese aus der Bilanz überhaupt zu entnehmen sind.

Die gesamten erwarteten Einnahmen und Ausgaben sind nach disponiblen und nicht disponiblen, nach laufend oder einmalig anfallenden Beträgen zu trennen.[1] Angaben über den Grad der Sicherheit, mit dem die einzelnen Zahlungen zu erwarten sind, erhöhen die Aussagekraft der Aufstellungen.

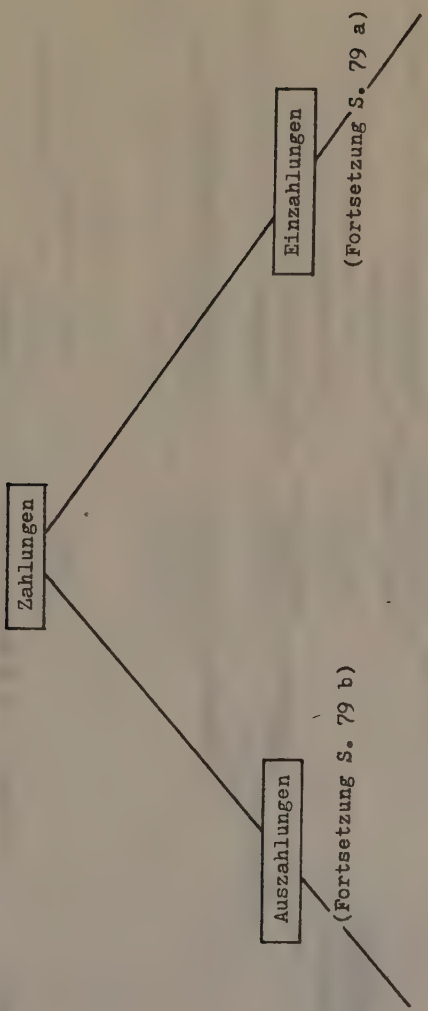
Abbildung 1 zeigt ein Schema für die Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben nach den genannten Kriterien.[2] Der Kriterienbaum stellt ein mehr oder weniger grobes Hilfsmittel zur Gliederung der Informationen über den voraussichtlich zu erwartenden Geldzu- oder Abfluß dar. Dennoch kann ihm der Liquiditätsplaner einige typische Kennzeichen einzelner Zahlungen entnehmen. Sie dienen als Unterlagen etwa für die Planung von Maßnahmen zur Mittelbeschaffung oder zur Bestimmung der Höhe der Liquiditätsreserve.

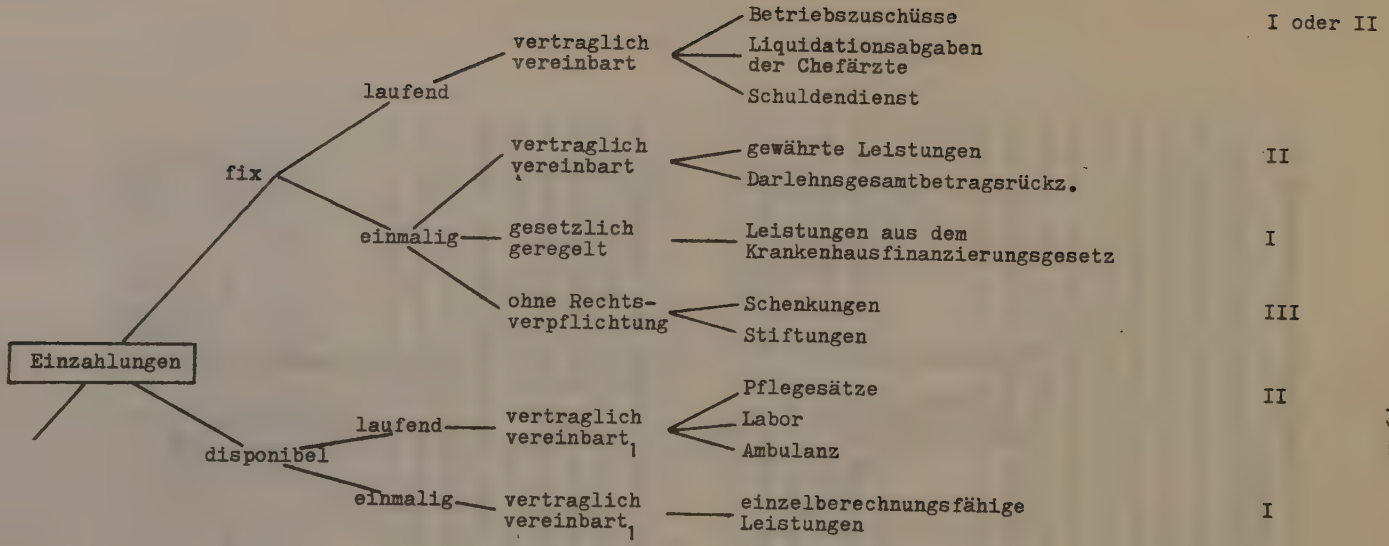
---

1 Hier wird zwischen Einnahme und Einzahlung bzw. Ausgabe und Auszahlung nicht unterschieden.

2 Die Abbildung lehnt sich an einen Entwurf von EICHHORN an. Vgl. Eichhorn, P., Liquiditätsplanung und Gelddisposition in öffentlichen Haushalten. Ein Beitrag zum Einsatz betriebswirtschaftlicher Instrumente in der Finanzwirtschaft staatlicher und gemeindlicher Verwaltungen, unveröffentlichte Habilitationsschrift, Münster 1972, S. 186.

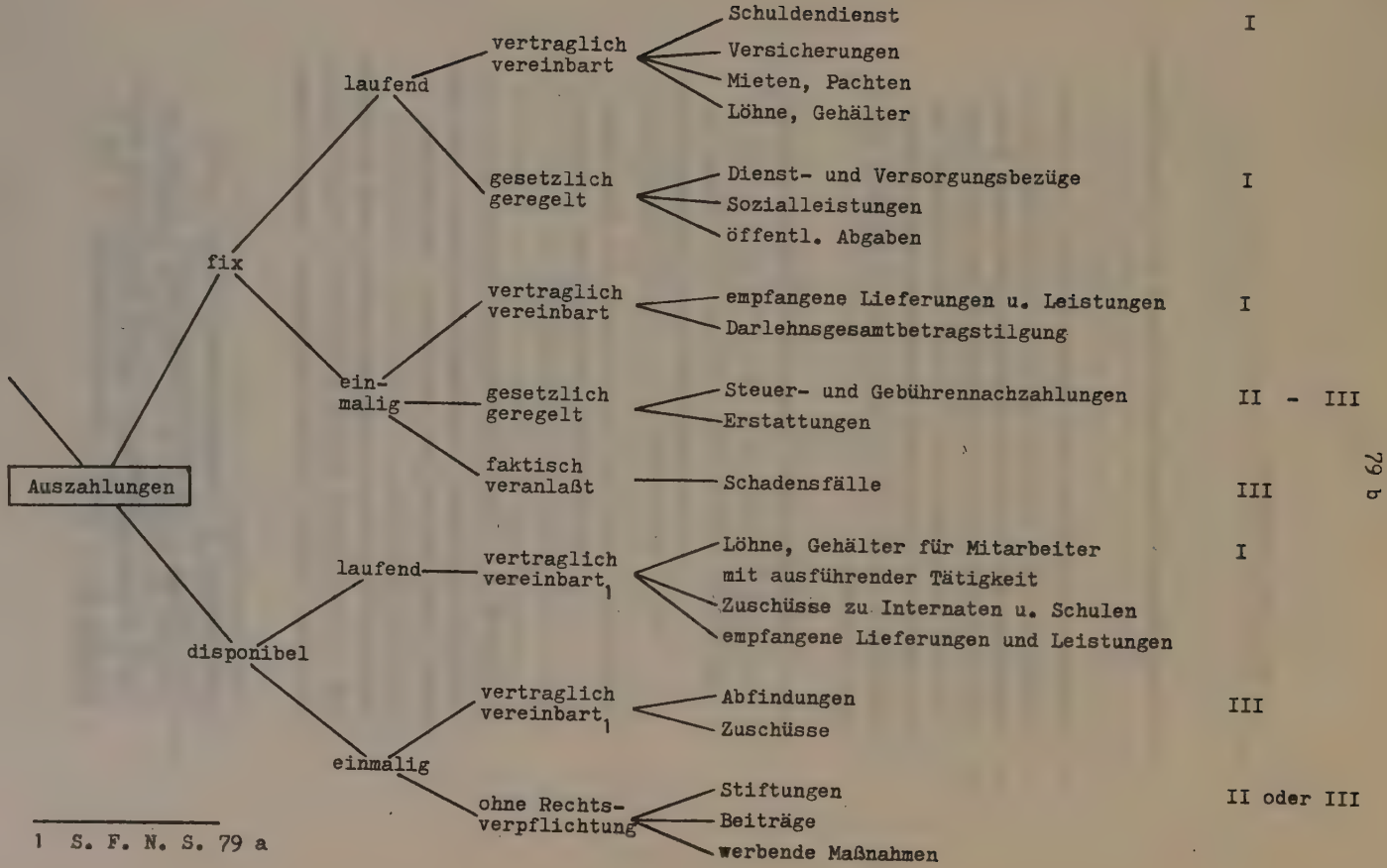
Abb.1 : Kriterienbaum der Zahlungsströme im Krankenhaus





Legende: I = sicher; II = weniger sicher; III = ungewiß.

1 N a c h Vertragsabschluß nur insoweit disponibel, als aufgrund des Vertragstextes möglich.


Auszahlungen
fix
laufend
vertraglich vereinbart
Schuldendienst
Versicherungen
Mieten, Pachten
Löhne, Gehälter
I
gesetzlich geregelt
Dienst- und Versorgungsbezüge
Sozialleistungen
öffentl. Abgaben
I
einmalig
vertraglich vereinbart
empfangene Lieferungen u. Leistungen
Darlehnsgesamtbetragstilgung
I
gesetzlich geregelt
Steuer- und Gebührennachzahlungen
Erstattungen
II - III
faktisch veranlaßt
Schadensfälle
III
disponibel
laufend
vertraglich vereinbart1
Löhne, Gehälter für Mitarbeiter mit ausführender Tätigkeit
Zuschüsse zu Internaten u. Schulen
empfangene Lieferungen und Leistungen
I
einmalig
vertraglich vereinbart1
Abfindungen
Zuschüsse
III
ohne Rechtsverpflichtung
Stiftungen
Beiträge
werbende Maßnahmen
II oder III

1 S. F. N. S. 79 a

B. Die Kostenrechnung

I. Verschiedene theoretische Systeme der Kostenrechnung

Es bereitet beträchtliche Schwierigkeiten, die Gestaltungsformen der Kostenrechnung derart voneinander abzugrenzen, daß sie in der kostenrechnerischen Praxis als echte Alternativen erscheinen.[1] Das liegt hauptsächlich darin begründet, daß die Zielsetzungen der Systeme der Kostenrechnung keineswegs völlig unterschiedlich sind, sondern zahlreiche gemeinsame Elemente aufweisen.

Die verschiedenen Gestaltungsformen der Kostenrechnung lassen sich nach zwei Kriterien untergliedern:[2]

1. Kriterium: Spezifikation des der Verrechnung der Kosten zugrundegelegten Kostenbegriffs (Ist-, Normal- und Plankostenrechnung);

2. Kriterium: Grad der Durchrechnung der Kosten auf die einzelnen betrieblichen Leistungen (Voll- oder Teilkosten).

Das Ausmaß der Kostendurchrechnung gibt an, ob in die Kostenträgerrechnung alle, d.h. hier variable und fixe Kosten, oder nur ein Teil der Kosten, nämlich die variablen, eingehen.
Von Teilkostenrechnung wird gesprochen, wenn grundsätzlich nur disponible Kosten in die Kostenträgerrechnung übernommen werden; Vollkostenrechnungen liegen dagegen

---

1 Vgl. Börner, D., Rechnungswesen, a.a.O., S. 18.

2 Vgl. Nowak, P., Kostenrechnungssysteme in der Industrie, 2. ergänzte Aufl., Köln und Opladen 1961, S. 47 u. 51; Börner, D., Direct Costing als System der Kostenrechnung, Diss. München 1961, S. 246 ff; Kilger, W., Flexible Plankostenrechnung, 5. Aufl., Opladen 1972, S. 27 ff.

vor, wenn auch fixe Kosten in die Kostenträgerrechnung einbezogen werden.[1]

Bei der Systematisierung der bekannten Gestaltungsformen der Kostenrechnung kann man einmal das erste Kriterium zum Hauptkriterium erheben und sodann auf die mit seiner Hilfe unterschiedenen Kostenrechnungssysteme das zweite Kriterium anwenden; ebensogut läßt sich aber auch das zweite Kriterium als das übergeordnete und das erste als das Subkriterium verwenden.[2] Wählt man z.B. die zuerst genannte Möglichkeit, so untergliedern sich die Gestaltungsformen der Kostenrechnung zunächst in Ist-, Normal- und Plankostenrechnungen. Je nach dem Grad der Kostendurchrechnung liegt eine

Istkostenrechnung < auf Vollkostenbasis / auf Teilkostenbasis

Normalkostenrechnung < auf Vollkostenbasis / auf Teilkostenbasis,

Plankostenrechnung < auf Vollkostenbasis / auf Teilkostenbasis,

vor.

Im folgenden wird versucht, die charakteristischen Merkmale der verschiedenen Kostenrechnungssysteme herauszustellen. Dabei werden die Systeme gemäß der Reihenfolge ihrer Entwicklung zunächst nach Ist-, Normal- und Plankostenrechnungen eingeteilt. Die grundsätzlichen Unterschiede zwischen Voll- und Teilkostensystemen werden im Rahmen der Plankosten-

---

1 Vgl. Börner, D., Direct Costing, a.a.O., S. 251; Rieper/Waldmann, Programmierte Einführung, a.a.O., S. 58; Wöhe, G., Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 10. Aufl., Berlin und Frankfurt 1971, S. 692.

2 Vgl. Börner, D., Direct Costing, a.a.O., S. 246 und 249 f.

rechnung diskutiert, weil dadurch die späteren Überlegungen zum Aufbau und zur Durchführung der Kostenrechnung in den Krankenhäusern schon in einigen wichtigen Punkten vorbereitet werden.

a) Die Istkostenrechnung

Charakteristisch für eine Istkostenrechnung ist die ausschließliche Erfassung und Weiterverrechnung effektiv angefallener Kosten (= Istkosten). Lediglich einige Kostenarten, bei denen die zeitliche Abgrenzung oder die Erfassung es erfordern, enthalten Planelemente (z. B. Abschreibungen). Die Zielsetzung der traditionellen Istkostenrechnung besteht darin, sämtliche durch die Kostenartenrechnung erfaßten Istkosten jeder Abrechnungsperiode möglichst lückenlos auf die Kostenträger zu verrechnen. Der Hauptzweck dieser Form der Kostenrechnung ist somit die Beantwortung der Frage, wieviel in den einzelnen Abrechnungszeiträumen die Erzeugnisse gekostet h a b e n .[1] Der Schwerpunkt der traditionellen Istkostenrechnung liegt also auf der Kostenträgerkalkulation, und zwar auf der Nachkalkulation. Auch die für preispolitische Zwecke notwendigen Vorkalkulationen basieren in der Istkostenrechnung fast ausschließlich auf den Ergebnissen früherer Nachkalkulationen.

---

1 Vgl. Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 28.

Aus der überwiegenden Vergangenheitsorientierung der Istkostenrechnung folgt, daß dieses Kostenrechnungssystem P r o g n o s e k o s t e n als Entscheidungsunterlagen meist nicht unmittelbar zur Verfügung stellen kann, da Prognosekosten Plankosten sein müssen. Istkosten sind jedoch nicht stets unbrauchbar für Entscheidungszwecke, da man häufig aus Istkosten Plankosten ableiten kann. Das geschieht in der Weise, daß man bestimmte Istkostenbeträge durch die Berücksichtigung zukünftiger Ereignisse (z.B. Lohnerhöhungen) oder betrieblicher Entscheidungen zu mehr oder weniger genau geplanten Kosten abwandelt. Dann liegt aber keine reine Istkostenrechnung mehr vor, sondern es vollzieht sich ein Übergang zur Plankostenrechnung.

b) Die Normalkostenrechnung

Die Istkostenrechnung wird zu einer Normalkostenrechnung, "wenn an irgendeinem Punkt des Rechnungsganges die Istkosten durch Normalkosten ersetzt und dann mit diesen weitergerechnet wird." [1]

Der Begriff "Normalkosten" hat sich im Laufe der Zeit gewandelt.[2] Ursprünglich wurden Kosten normalisiert, indem man aus einer größeren Anzahl von Istkostenbeträgen vergangener Abrechnungszeiträume den Durchschnittswert errechnete. Änderungen der Kostenstruktur wurden zunächst nicht berücksichtigt. Aus der Durchschnittsbildung wurden nur besonders abnorme Werte herausgelassen. KILGER bezeichnet diese Art Normalkosten in Anlehnung an MÜLLER als s t a t i s c h e M i t t e l w e r t e aus den Istkosten vergangener Abrechnungsperioden.[3]

'Im Zuge der Fortentwicklung der Kostenrechnungspraxis wurden bei der Berechnung von Normalkosten inzwischen eingetretene Strukturveränderungen der Kosten berücksichtigt. Hierdurch wurden die Normalkosten zu korrigierten Durchschnittswerten. Die Korrekturen wurden meist so durchgeführt, daß die entstehenden Normalkosten an die gegenwärtigen oder sogar an zukünftig erwartete Kostenbestimmungsfaktoren angeglichen wurden.' [4] Diese

---

1 Müller, A., Grundsätzliches zur Plan- und Normalkostenrechnung. Zur Frage der Kostennormalisierung, in: Stahl und Eisen 1949/17, S. 601.

2 Vgl. Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 40.

3 Vgl. Kilger, W., ebenda. Kilger nimmt hier Bezug auf Müller, A., Istkosten-, Normalkosten- und Plankostenrechnung in vergleichender Betrachtung, in: DB 1952, S. 537 ff. und Grundsätzliches zur Plan- und Normalkostenrechnung, a.a.O., S. 601.

4 Vgl. Kilger, W., Plankostenrechnung. a.a.O., S. 40.

Art Normalkosten bezeichnet KILGER wiederum in Anlehnung an MÜLLER als a k t u a l i s i e r t e M i t t e l w e r t e aus den Istkosten vergangener Abrechnungsperioden.[1]

Die Kostennormalisierung bezweckt vor allem die Erleichterung und Beschleunigung der Abrechnungsarbeit sowie die Ausschaltung saison- und jahreszeitlich bedingter Beschäftigungs- und Beschaffungspreisschwankungen aus der Kostenträgerkalkulation.[2] Dieser Zweck entspricht noch nicht der Hauptaufgabe einer modernen Kostenrechnung, nämlich Dispositions- und Kontrollunterlagen zu liefern.

Kostenkontrollen auf der Basis von Vergleichen zwischen tatsächlich angefallenen und "normalen" im Sinne durchschnittlich anfallender Kosten können Unwirtschaftlichkeiten unerkannt lassen, wenn die Normalkostensätze infolge von Unwirtschaftlichkeiten überhöht sind. Es darf zwar nicht einfach davon ausgegangen werden, daß Betriebe ohne ein neuzeitliches dispositions- und kontrollorientiertes Kostenrechnungssystem einen unbefriedigenden Grad wirtschaftlichen Handelns aufweisen. Die Gewißheit, daß ein wirtschaftliches Verhalten erreicht ist, kann erst gewonnen werden, wenn aufgrund analytischer Kostenplanungen Sollkosten errechnet und Soll-Istkosten-Vergleiche durchgeführt werden. Die normalisierten Kosten gehen

---

1 Vgl. Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 41.

2 Vgl. z.B. Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 40; Nowak, P., Kostenrechnungssysteme, a.a.O., S. 74; Rieper/Waldmann, Programmierte Einführung, a.a.O., S. 184.

aber nicht in erster Linie aus den Ergebnissen einer Kostenplanung, sondern überwiegend aus den Istkosten vergangener Perioden hervor. Daher kann die Normalkostenrechnung als Kostenkontrollrechnung nicht überzeugen.[1]

Was exakte Kostenunterlagen für Entscheidungen anbelangt, so können diese dem Zahlenmaterial der Normalkostenrechnung kaum unmittelbar entnommen werden. Zur Erstellung verläßlicher Kostenprognosen bedarf es analytischer Kostenplanungen, die im Rahmen einer Normalkostenrechnung i. a. nicht durchgeführt werden. Kostenplanungen, die zur Berechnung von Normkosten im Sinne a k t u a l i s i e r t e r Mittelwerte aus den Istkosten vergangener Perioden angestellt werden, führen i. d. R. nur dann zu einer befriedigenden Qualität der Normkosten für Zwecke der Kostenprognose, wenn die wesentlichen zukünftig wirksamen Kostendeterminanten in die Kostenplanung eingehen. Geschieht das, so kann nicht mehr von einer Normalkostenrechnung gesprochen werden; vielmehr liegt dann eher eine Plankostenrechnung vor.

---

1 Henrici, S. B., Standard Costs for Manufacturing, 3. Aufl., New York - Toronto - London 1960, S. 46 f.: "The first possibility - averages of historical actuals - is not really a standard cost at all, but a reference cost. Affected by the many individual wasts and savings of the past, it offers no fixed basis of comparison."

c) Die Plankostenrechnung

Bei der Entwicklung der Plankostenrechnung stand der mehrfach hervorgehobene Gedanke im Mittelpunkt, 'daß die Wirtschaftlichkeit betrieblichen Handelns maßgeblich gefördert wird, wenn man bereits im voraus festzustellen versucht, welche Kosten für die Erstellung der betrieblichen Leistungen bei "ordnungsmäßiger" Durchführung der Betriebsprozesse anfallen dürfen. Kosten, die auf diese Art ermittelt werden (Plankosten), besitzen Norm- und Vorgabecharakter. Die verantwortlichen Führungskräfte erhalten durch die Vorgabe von Plankosten maßgebliche Anregungs- und Restriktionsinformationen, die ihnen die Bewältigung ihrer Führungsaufgaben wesentlich erleichtern. Ferner liefert die Plankostenrechnung durch den Vergleich von Plan- und Istkosten Kontrollinformationen über die Einhaltung der Kostenvorgaben. Kostendurchsprachen decken die Ursachen von Abweichungen zwischen Vorgabe- und Istkosten auf.' [1]

Man unterscheidet der historischen Folge ihrer Entwicklung nach folgende Formen der Plankostenrechnung:[2]

1. Starre Plankostenrechnung

---

1 Vgl. Nowak, P., Kostenrechnungssysteme, a.a.O., S. 83.

2 Vgl. derselbe, Kostenrechnungssysteme, a.a.O., S. 105.

2. Flexible Plankostenrechnung

a) auf Vollkostenbasis (Vollkosten = disponible zuzüglich nicht disponibler Kosten)

b) auf Teilkostenbasis (Teilkosten = disponible Kosten)

Für die flexible Plankostenrechnung auf Teilkostenbasis wird die Bezeichnung Grenzplankostenrechnung verwendet.[1]

Die s t a r r e Plankostenrechnung ist durch die Vorgabe von Plankosten für eine bestimmte Planbeschäftigung gekennzeichnet.[2] Eine Anpassung der Vorgaben an Beschäftigungsschwankungen erfolgt nicht. Damit ist die starre Plankostenrechnung für die Kontrolle speziell der variablen, also der kurzfristig beschäftigungsabhängigen Kosten innerhalb kurzer Kontrollintervalle (z. B. ein Monat) nicht anwendbar, da sie keine Spaltung der Kosten nach disponiblen bzw. nicht disponiblen Bestandteilen vornimmt.
In Betriebsbereichen aber, in denen eine kurzfristige Beschäftigungsabhängigkeit der Kosten kaum gegeben ist oder kaum gemessen werden kann, hat eine starre Kostenplanung sehr wohl einen führungstech-

---

1 Diese Bezeichnung wurde erstmalig von H. G. PLAUT gewählt. Vgl. Plaut, H. G., Wo steht die Plankostenrechnung in der Praxis?, in: ZfhF 1952, S. 400; derselbe, Die Grenzplankostenrechnung, in: ZfB 1955, S. 25 ff.

2 Vgl. zur Darstellung der starren Plankostenrechnung z. B. Agthe, K., Kostenplanung und Kostenkontrolle im Industriebetrieb, Baden-Baden 1963, S. 59 f; Henzel, F., Die Kostenrechnung, 4. Aufl., Essen 1964, S. 543 ff; Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 53 ff.

nischen Effekt. Er liegt vor allem darin, daß diese Bereiche über den starren Kostenplan in die betriebliche Gesamtplanung integriert werden können.[1] Diese Eigenschaft verleiht dem starren Kostenplan Budgetcharakter. Die Literatur spricht daher von Kostenbudgetierung[2] und Budgetkostenplanung.[3] Das Wesen des Kostenbudgets liegt in der Vorgabe von Sollkosten,[4] die Maßstab für die Wirtschaftlichkeit des Kostengüterverbrauchs sein sollen.[5] Der Vergleich dieser Kostenvorgaben mit den tatsächlichen Istkosten soll dann zeigen, inwieweit diese Vorgaben eingehalten oder überschritten wurden, um dadurch Rückschlüsse auf notwendige Maßnahmen ziehen zu können. Kostenbudgets

---

1 Vgl. Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 56; Agthe, K., Kostenplanung, a.a.O., S. 18.

2 Agthe, K., Kostenplanung, a.a.O., S. 19.

3 Mellerowicz, K., Planung und Plankostenrechnung, Bd. 2, Freiburg i. Br. 1972, S. 8.

4 Mit "Sollkosten" bezeichnet man heute allgemein eine spezielle Kategorie der Plankosten im System der flexiblen Plankostenrechnung, und zwar Plankosten, die nach Istbeschäftigungsgraden abgewandelt wurden. Vgl. Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 54 und die Ausführungen der vorliegenden Arbeit über die flexible Plankostenrechnung.

5 Maßgeblich bei finanziellen Überlegungen sind lediglich kurzfristig ausgabenwirksame Kosten.

sollten im allgemeinen für größere Betriebsbereiche und für Zeiträume von einem Jahr aufgestellt werden. Wie später noch ausführlich zu diskutieren ist, ist der Einsatz der Kostenbudgetierung auch in Krankenhäusern führungstechnisch von Nutzen. Die Kostenbudgetierung dient hier als ein Instrument der wirtschaftlichen Grobplanung der einzelnen Krankenhausbereiche (z. B. Fachkliniken, Wirtschafts- und Verwaltungssektor). Insbesondere erscheint eine Budgetierung der Kosten der einzelnen Fachkliniken geeignet, das Problem der Bindung der Autonomie der leitenden Krankenhausärzte an die wirtschaftlichen Krankenhausziele der Lösung einen Schritt näher zu bringen. Die Kostenbudgetierung erweist sich daher als ein notwendiges Element der Kostenrechnung des Krankenhauses.

Kennzeichnend für die flexible Plankostenrechnung ist die Abwandlung der Plankosten nach dem Beschäftigungsgrad auf der Basis einer Kostenspaltung. Die Kostenspaltung trennt die für eine bestimmte Planbeschäftigung vorgegebenen Plankosten in fixe und proportionale Bestandteile.[1] Den Kostenstellen werden statt fester Beträge Sollkostenfunktionen vorgegeben, die es gestatten, die Istkosten mit den der jeweiligen Beschäftigung entsprechenden Sollkosten zu vergleichen. Wegen dieser Angleichung der Sollkosten an die Istbeschäftigung nennt man solche Sollkosten "flexibel" und eine Form der Plankostenrechnung, die derartige Sollkosten für die Kostenkontrolle verwendet, eine flexible Plankostenrech-

1 Zu den Methoden der Kostenspaltung vgl. Agthe, K., Kostenplanung, a.a.O., S. 99ff; Börner, D., Direct Costing, a.a.O., S. 52ff; Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 366ff; Meffert, H., Betriebswirtschaftliche Kosteninformationen, Wiesbaden 1968, S. 185.

nung.[1]

Die Kostenkontrolle nach diesem System ist generell für jene Betriebsbereiche geeignet, in denen die Beschäftigung definiert und gemessen werden kann und in denen Beschäftigungsschwankungen die Regel sind. Ferner muß die Erfassung der Istkosten für die jeweiligen Kontrollzeiträume unter vertretbarem Aufwand möglich sein. Kostenstellen sind im Gegensatz zu den Bereichen, für die Budgets aufgestellt werden sollten, im allgemeinen kleinere Abteilungen (im Krankenhaus z. B. Meisterbereiche in der Versorgung oder Pflegestationen). Der Kontrollrhythmus beträgt meist einen Monat, seltener einen kürzeren oder längeren Zeitraum.

Der prinzipielle Unterschied zwischen der flexiblen Voll- und der Grenzplankostenrechnung besteht darin, daß letztere grundsätzlich nur die disponiblen Kosten auf die Kostenträger und die innerbetrieblichen Leistungen verrechnet, erstere dagegen zusätzlich noch die fixen Kosten den Leistungen zurechnet.[2]

---

1 Vgl. Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 72. Zum Begriff der flexiblen Plankostenrechnung vgl. u. a. folgende Autoren: Agthe, K., Kostenplanung, a.a.O., S. 59 ff; Käfer, K., Standardkostenrechnung, 2. Aufl., Zürich und Stuttgart 1964, S. 59 ff; Matz, A., Planung und Kontrolle von Kosten und Gewinn, AGPLAN, Bd. 7, Wiesbaden 1964, S. 79: "Dem flexiblen Kostenbudget liegt das Prinzip zugrunde, für jeden möglichen Beschäftigungsgrad eine Kostennorm aufzustellen."

2 Vgl. Kilger, W., Das innerbetriebliche Rechnungswesen als Lieferant von Entscheidungsunterlagen, unveröffentlichtes Manuskript, Saarbrücken o. J., S. 4; Halford, D. R. C., Differential Costs and Management Decisions, London 1959, wirft bereits im Vorwort der Vollkostenrechnung "neglecting the implications of the cost structure" vor und zeigt auf S. 65, daß die Vollkostenrechnung so tut, als ob alle Kosten beschäftigungsproportional seien.

Insoweit läßt sich auch sagen, daß die in Vollkostensystemen übliche Fixkostenverrechnung diese Kosten "künstlich" proportionalisiert. Die Proportionalisierung bedeutet formallogisch, daß die Beschäftigung als ursächlich für das Entstehen fixer Kosten angesehen wird.[1] Tatsächlich ist die Beschäftigung jedoch gerade nicht ursächlich für die Fixkosten.[2]

Die Abbildungen 2 bzw. 3 geben die Verläufe der Kurven der Sollkosten und der verrechneten Plankosten einer Kostenstelle in einer auf Voll- bzw. Grenzkosten basierenden flexiblen Plankostenrechnung wieder. Abbildung 2 zeigt, daß Sollkosten und verrechnete Plankosten einer Kostenstelle sich lediglich dann ent-

---

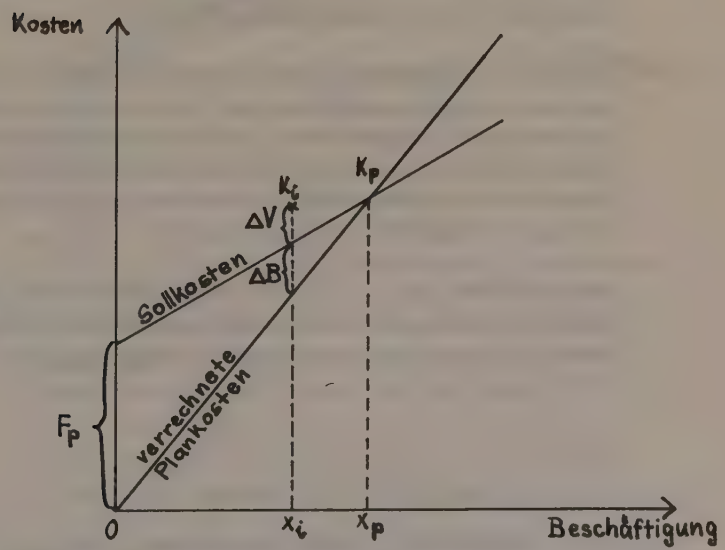
1 Vgl. hierzu z. B. Arbeitskreis Dierks der Schmalenbachgesellschaft, Der Verrechnungspreis in der Plankostenrechnung, in: ZfbF 1964, S. 619;
Halford, D. R. C., Differential Costs, a.a.O., S. 65 f;
Henzel, F., Kostenrechnung, a.a.O., S. 231.
HENZEL weist darauf hin, " ..... daß alle Gemeinkosten zwangsläufig als proportionale Kosten behandelt werden."

2 Fixe Kosten fallen an, weil durch langfristige Entscheidungen Kapazitäten in Form von Betriebsmitteln und Arbeitskräften geschaffen werden. Die Fixkosten stehen demnach in kausaler Beziehung zu den Investitionsentscheidungen. Diese werden im Hinblick auf die anzuwendenden Verfahren der Leistungserstellung in den Produktionsbereichen und den Verwaltungsabteilungen getroffen. Die Verfahren hängen von den erwarteten "Ausbringungsvolumina" bzw. Leistungsquanten der betrieblichen Teilbereiche pro Zeiteinheit ab. Zwischen der Beschäftigung aber als Ausdruck der Ausnutzung der vorhandenen Kapazitäten und dem Anfall fixer Kosten liegt keinerlei Kausalität vor. Daher darf in der Kostenrechnung keine ursächliche Beziehung zwischen Beschäftigung und Kapazitätskosten unterstellt werden, wie es durch die Proportionalisierung fixer Kosten geschieht.

Die Kosten der Kapazität werden im Rechnungswesen der Krankenhäuser "Vorhaltekosten" genannt. Diese Bezeichnung bringt zum Ausdruck, daß die fixen Kosten durch das "Vorhalten" (= Bereithalten) von Personal und klinischen Versorgungseinrichtungen entstehen, nicht aber durch den Grad der Ausnutzung der vorgehaltenen Kapazität.

sprechen, wenn die Istbeschäftigung gleich der Planbeschäftigung ist. Als verrechnete Plankosten bezeichnet man die auf das Leistungsvolumen einer Abrechnungsperiode kalkulatorisch verrechneten Plankosten einer Kostenstelle. Dividiert man diese durch die Zahl der Beschäftigungseinheiten der Stelle in einer Periode, so erhält man den Plankostenverrechnungssatz bzw. Kostenstellensatz. Dieser ist in der Vollplankostenrechnung ein Vollkostensatz, da er auch fixe Kosten enthält. Die fixen Kosten der Abrechnungsperiode werden durch die Division gleichmäßig auf die Beschäftigungseinheiten verteilt. Insoweit ist die Vollkostenrechnung durch das D u r c h s c h n i t t s p r i n z i p geprägt.

Abb.2 : Verlauf der Soll- und Plankostenkurven in einer auf Vollkosten basierenden flexiblen Plankostenrechnung



Legende: F_p = geplante Periodenfixkosten der Stelle;
K_p = Plankostensumme; K_i = Istkostensumme;
x_p = Planbeschäftigung; x_i = Istbeschäftigung.

Der Abstand zwischen der Kurve der Sollkosten und der verrechneten Plankosten kennzeichnet die Beschäftigungsabweichung[1] (Vgl. ΔB). Die Beschäftigungsabweichung einer Kostenstelle zeigt die Kostendifferenz zwischen der Kostenstellenrechnung und der Kostenträgerrechnung an, die entsteht, wenn man in der Plankostenkalkulation auch bei Beschäftigungsgraden über oder unter x_p den Plankostenverrechnungssatz für x_p beibehält.[2] Bei Unterbeschäftigung entspricht die Beschäftigungsabweichung den "zuwenig kalkulierten" und bei Überbeschäftigung den "zuviel kalkulierten" fixen Kosten.[3]

Der Abstand zwischen den Istkosten und den für den jeweiligen Istbeschäftigungsgrad gültigen Sollkosten entspricht der Verbrauchsabweichung ΔV.[4]

In der Grenzplankostenrechnung werden dem System nach den Beschäftigungseinheiten nur die von ihnen verursachten Kosten zugerechnet. Die Grenzplankostenrechnung verzichtet ihrem Grundkonzept nach darauf, Fixkosten auf die Beschäftigungseinheiten zu verteilen, die nicht von diesen verursacht wurden.

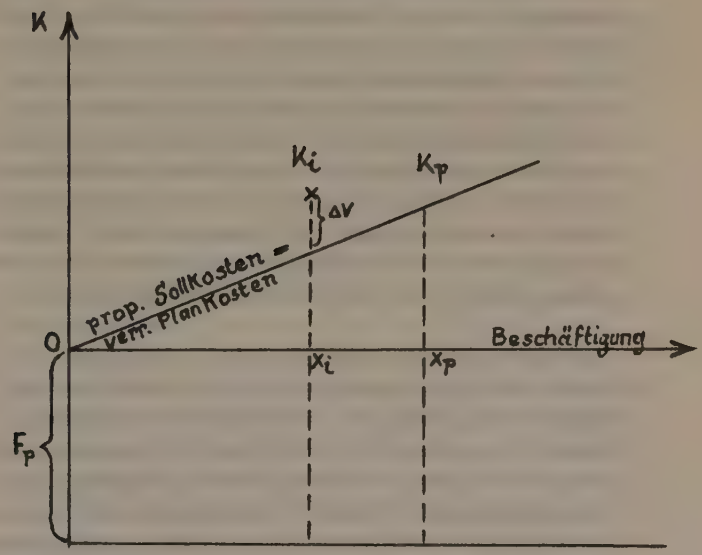
Die Tatsache, daß in der Grenzplankostenrechnung die fixen Kosten in die Plankostenverrechnungssätze grundsätzlich nicht einbezogen werden, verdeutlicht die

---

1 Vgl. Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 76.
2 Vgl. derselbe, Plankostenrechnung, a.a.O., S. 76.
3 Vgl. derselbe, Plankostenrechnung, a.a.O., S. 76.
4 Vgl. derselbe, Plankostenrechnung, a.a.O., S. 74.

Abbildung 3, indem sie die fixen Kosten "unter dem Strich" ausweist. Die Sollkostenkurve beginnt daher in einem um die Fixkosten nach "oben" verschobenen "Koordinatenursprung".

Abb. 3 : Verlauf der Soll- und Plankostenkurven in der Grenzplankostenrechnung



Daraus folgt,

(1.) daß sich die Sollkosten im Beispiel p r o - p o r t i o n a l z ü r B e s c h ä f t i - g u n g verhalten,

(2.) daß die proportionalen Sollkosten mit den verrechneten Plankosten übereinstimmen.

Wegen dieser Übereinstimmung entfällt die für die Vollkostenrechnung typische Beschäftigungsabweichung. Die Kalkulationssätze in der reinen Grenzplankostenrechnung haben die Eigenschaft, daß sie von der Beschäftigung unabhängig sind, solange es sich um lineare Kostenfunktionen handelt.

Die Konsequenzen der Fixkostenbehandlung im System der Vollplankostenrechnung für die Relevanz der Prognose- und Kontrollinformationen sind im wesentlichen die folgenden.

Bei der K o s t e n k o n t r o l l e führt die Verwendung von Vollkostensätzen nur dann zu richtigen Sollkosten, wenn der Istbeschäftigungsgrad dem Beschäftigungsgrad entspricht, der der Ermittlung des Vollkostensatzes zugrunde gelegt worden ist. Für alle abweichenden Istbeschäftigungsgrade treten Beschäftigungsabweichungen auf. Diese müssen errechnet und von der Gesamtabweichung abgezogen werden, damit man die Verbrauchsabweichung erhält; denn an der Verbrauchsabweichung muß die Analyse der Differenz zwischen Ist- und Sollkosten anknüpfen.

Die Grenzplankostenrechnung weist diesen Nachteil nicht auf. Sie ist daher für die Kostenkontrolle besser geeignet als die Vollplankostenrechnung. Allerdings werden im System der Grenzplankostenrechnung nur die beschäftigungsabhängigen Kosten einer Kostenstelle kontrolliert. Die Fixkostenkontrolle ist gesondert vorzunehmen.[1] Sie muß im wesentlichen durch eine Überwachung der Auslastungsgrade der Kostenstellen und der größeren Teilbereiche des Krankenhauses erfolgen. Die Auslastungsgrade sind aber in der Regel außerhalb der Kostensphäre zu kontrollieren,

---

1 Vgl. 5. Kapitel, III., der vorliegenden Arbeit.

z. B. durch das Auswerten von Betriebsstundenstatistiken bei Maschinen und medizinisch-technischen Apparaten oder die Entwicklung von Produktivitätskennziffern beim Krankenhauspersonal.

Auf dem Gebiet der K o s t e n p r o g n o s e ist stets das Verursachungsprinzip zu beachten. Insoweit ist die Vollplankostenrechnung problematisch für die Kostenprognose. Das zeigt sich deutlich bei der Verwendung von Vollkostensätzen für die Ermittlung der Kostenwirkungen von Entscheidungen auf der Basis gegebener Kapazitäten. Entscheidungen dieser Kategorie verursachen keine Fixkostenänderungen. Die Prognoserechnung darf daher keinerlei Fixkosten berücksichtigen. Genau das geschieht jedoch, wenn das Kalkül auf Vollkostensätzen aufbaut. Das hat zur Folge, daß die Vollplankostenrechnung falsche Prognoseinformationen andient.

Grenzkostensätze können dagegen für alle Entscheidungen über die Beschäftigung bei unveränderten Kapazitäten verwendet werden. Ist über andere Tatbestände zu entscheiden, so müssen die relevanten Prognosekostenzahlen in Nebenrechnungen ermittelt werden. Zu dem Ausgangsmaterial für derartige Nebenrechnungen gehören vielfach die Grenzkostensätze von Kostenstellen, in denen die Grenzplankostenrechnung angewendet wird. Diese Kostensätze sind gewissermaßen Bausteine, die in den Nebenrechnungen verwendet werden. In diesem Zusammenhang hat bereits SCHMALENBACH die Kostenrechnung in eine Grundrechnung und in Sonderrechnungen getrennt. Er versteht die Grundrechnung als eine nach dem Baukastenprinzip aufgebaute Bereitschaftsrechnung, in der die Kosten, nach wichtigen Zurechnungsobjekten differenziert,

für die Auswertung in Sonderrechnungen vorrätig gehalten werden.[1] Auf diesen Gedanken ist bei den Ausführungen über den Aufbau und die Ausgestaltung der Kostenrechnung im Krankenhaus zurückzukommen.

II. Die für die Aufgaben der Kostenrechnung im Krankenhaus geeignete Kombination von Elementen theoretischer Kostenrechnungssysteme

Die vorstehenden Ausführungen zu den verschiedenen Kostenrechnungssystemen zeigen, daß reine Ist- und Normalkostensysteme wegen ihrer mangelnden Zukunftsorientierung die Gesamtheit der Aufgaben der Kostenrechnung eines Krankenhauses nicht erfüllen können. Istkostenrechnungen - und zwar auf Vollkostenbasis - sind für das Ausfüllen des Selbstkostenblattes und die Aktivierung eventuell selbsterstellter Wirtschaftsgüter erforderlich und reichen dafür auch aus. Der große Komplex der Prognose-, Vorgabe- und Kontrollinformationen aber, der von ausschlaggebender Bedeutung für die Steigerung der Effizienz der Krankenhausleitung auf dem ökonomischen Sektor ist, macht die Anwendung von Systemen der Plankostenrechnung notwendig.

- Die G r e n z p l a n k o s t e n r e c h n u n g wird benötigt, um die Kostengebarung im Bereich

---

1 Vgl. Schmalenbach, E., Kostenrechnung und Preispolitik, a.a.O., S. 269.

der variablen Kosten in den Griff zu bekommen, d. h. unter Wirtschaftlichkeitsaspekten zu planen und zu kontrollieren. Die im Zuge der Planung und Kontrolle ermittelten Ist- und Plangrenzkostensätze stehen gleichzeitig für Nachkalkulationen zur Verfügung.

- Die K o s t e n b u d g e t i e r u n g sollte angewandt werden, um die Kostengüterverbräuche von Teilbereichen eines Krankenhauses wie z. B. medizinische Fachkliniken, Verwaltungs- und Wirtschaftsbereich mehr oder weniger grob mit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Krankenhauses bzw. des Trägers abzustimmen. Dabei soll und kann durch knapp bemessene Budgets dem Gesichtspunkt der Wirtschaftlichkeit im Krankenhaus Rechnung getragen werden.

III. Die Kostenarten-, -stellen- und -träger-rechnung im Krankenhaus

Die Kostenrechnung der Krankenhäuser nach dem Konzept der vorliegenden Studie umfaßt eine Grundrechnung im SCHMALENBACH'schen Sinne und Sonderrechnungen zur Befriedigung von fallweise auftretendem Informationsbedarf. Der Aufbau der Grundrechnung gliedert sich - wie bei allen Kostenrechnungssystemen - im Prinzip in drei Stufen, und zwar in

1. die Kostenartenrechnung,
2. die Kostenstellenrechnung,
3. die Kostenträgerrechnung.[1]

Sonderrechnungen können, müssen aber nicht diese Dreistufigkeit aufweisen. Nachfolgend werden Grundsätze und Prinzipien der Ausgestaltung der drei Stufen der Grundrechnung diskutiert.

a) Die Kostenartenrechnung

Beim Aufbau der Kostenartenrechnung eines Krankenhauses kommt es - ebenso wie bei Wirtschaftsbetrieben - darauf an, über die Bildung der Kostenarten

---

1 Vgl. z.B. Nowak, P., Kostenrechnungssysteme, a.a.O., S. 29.

die Aufgaben der Kostenrechnung bereits schon in der Kostenartenrechnung zu lösen oder - sofern die benötigten Informationen durch Kostenstellen- oder -trägerrechnung zu gewinnen sind - das Erstellen der Informationen vorzubereiten bzw. zu erleichtern.[1] Das geschieht im wesentlichen dadurch, daß die Krankenhauskosten in einer Weise nach Kostenarten getrennt erfaßt bzw. geplant werden, daß das für die einzelnen Rechnungszwecke benötigte relevante Kostenmaterial oder ein Teil davon möglichst ohne vorherige Kostenspaltung aus der Kostenrechnung entnommen werden kann. Es kommt also darauf an, die Kostenarten so zu bilden, daß die für die wichtigsten Rechnungszwecke relevanten Kosten nicht mit irrelevanten Kosten vermischt erfaßt werden. Bei Beachtung dieses Grundsatzes wird durch die Art der Erfassung der Kosten das Problem der Kostenspaltung bereits in großem Umfang gelöst. In diesem Zusammenhang fordert SCHMALENBACH, daß "kontrollbedürftige Kosten nicht ohne Grund mit nichtkontrollbedürftigen Kosten vermengt werden (sollen), da andernfalls die Kostenkontrolle erschwert wird." [2]

Faßt man die Aufgaben der Kostenrechnung des Krankenhauses zusammen unter

---

1 Vgl. Mellerowicz, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. II Verfahren, Erster Teil, Allgemeine Fragen der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 2. und 3. Aufl., Berlin 1958, S. 193.

2 Schmalenbach, E., Kostenrechnung und Preispolitik, a.a.O., S. 348.

(1) Leistungsabrechnung und
(2) Anhebung und Kontrolle der Wirtschaftlichkeit,

so lassen sich folgende Grundsätze der Kostenartenbildung skizzieren.

Zu (1) Die dualistische Krankenhausfinanzierung erfordert zunächst separate Kostenarten für Betriebs- und Investitionskosten. Die Betriebskosten sind in jene Kostenarten zu untergliedern, die im Selbstkostenblatt der BPflV aufgeführt sind. Die Investitionskosten sollten gegliedert werden nach den Investitionsgütern oder Gruppen von Investitionsgütern, deren Abschreibungen ganz oder teilweise in die Leistungsabrechnung eingehen. Das heißt z. B., daß Abschreibungen auf Gebäudeteile, die nur von Privatpatienten benutzt werden, separat von den übrigen Abschreibungen erfaßt werden, damit sie ohne weitere Aufbereitung des Kostenartenmaterials vorliegen.

Zu (2) Die Verbesserung und Kontrolle der Wirtschaftlichkeit im Krankenhaus sollte - wie ausgeführt - durch Kostenplanungen bei Bedarf (Vorteilhaftigkeitsrechnungen), fallweise Leerkostenanalysen, Kostenbudgetierung, Grenzplankostenrechnung und letztlich auch durch einen Vergleich von bundesweit geltenden Normkostensätzen für bestimmte typische Krankenhausleistungen (sofern solche Normsätze erarbeitet werden) mit entsprechenden periodisch ermittelten Istkostensätzen einzelner Krankenhäuser erfolgen.

Die fallweisen Planungen (Vorteilhaftigkeitsrechnungen) sind häufig so strukturiert, daß es entweder allein auf die beschäftigungsabhängigen Kosten einzelner Teilbereiche des Krankenhauses oder auf beschäftigungs-

abhängige u n d beschäftigungsunabhängige Kosten ankommt. Lediglich beschäftigungsabhängige Kosten sind bei Entscheidungen innerhalb gegebener Kapazitäten relevant. Beschäftigungsunabhängige Kosten treten bei Kapazitätsänderungen hinzu. (Vgl. die Ausführungen zu dem Beispiel Eigenherstellung oder Fremdbezug des Grahambrotes, S. 26 f.) Diese allgemeine und für die Planungsrechnungen typische Relevanzanforderung sollte in einer entsprechenden Kostenartenbildung ihren Niederschlag finden. Das heißt, unter ein- und derselben Kostenart sollten möglichst nicht beide genannten Kosten zusammengefaßt werden.

Als Krankenhausbereiche (= Kostenstellen) sind, wie später ausgeführt wird, medizinische Fachkliniken, Abteilungen, Stationen, Meisterbereiche im Versorgungssektor usw. zu deklarieren. Vermerkt man bei den unter den Kostenarten erfaßten bzw. geplanten Kostenbeträgen, welcher Stelle sie zugehören, so entstehen "Informationsbausteine", die insgesamt zu einer Kostenarten-Grundrechnung führen, der Kosteninformationen für Planungsrechnungen meist ohne viel Aufbereitungsaufwand entnommen werden können.

Im Rahmen der Grenzplankostenrechnung und der Kostenbudgetierung sind "jeweils" disponible Kosten relevant. Der Einfachheit der Anwendung der Grenzplankostenrechnung und der Kostenbudgetierung dient es, wenn ebenso bereits über die Kostenartenbildung das disponible von dem nicht disponiblen Kostenmaterial abgegrenzt wird, so daß nicht bei jeder Kontrolle

des Planvollzugs erst (vermeidbare) umfangreiche Aufbereitungen der Istkosten erfolgen müssen. Auch hier ergibt sich wieder die Notwendigkeit, bei den Ist-, Soll- und Budgetkosten den zugehörigen Kostenentstehungsort zu vermerken, also die Kostenartenrechnung s t e l l e n b e z o g e n aufzubauen.

Werden die Kosten generell - wie hier empfohlen - außer nach Arten auch nach Kostenstellen erfaßt und geplant, so kann nicht mehr von einer reinen Kostenartenrechnung gesprochen werden. Vielmehr liegt ein Übergang zur Kostenstellenrechnung vor.

Die technische Abwicklung der kostenstellenbezogenen Kostenartenrechnung erfolgt zweckmäßig mit Hilfe eines Nummernsystems, das den unter den Kostenarten erfaßten oder geplanten Kosten die jeweiligen Kostenstellen zuordnet. Das geschieht durch Kopplung der dekadisch aufzubauenden Kostenarten- und Kostenstellenpläne. Ein Beispiel soll das verdeutlichen.

Beispiel[1]: Aufbau der Nummer der Kosten für Reagenzien und Chemikalien, die im Labor XY anfallen, das dem Fachbereich Innere Medizin zugehört.

Nummer der Hauptkostenart	42	(medizinischer Bedarf)
Nummer der Unterkostenart	4240	(Reagenzien und Chemikalien)
Nummer des Fachbereichs	2	(Innere Medizin)
Nummer der Kostenstelle	2 81	(Labor XY)
Kostenartennummer:	4240 2 81	

1 Zur Anwendung derartiger Nummernsysteme vgl. Mellerowicz, K., Planung, Bd. 2, a.a.O., S. 92 f.

Durch eine solche Numerierung können die einzelnen Kostenbeträge leicht abgefragt werden. Insbesondere bei EDV-Einsatz lassen sie sich rasch nach dem Baukastensystem zusammenstellen (Auflisten nach Haupt-, Unterkostenarten, über- und untergeordneten Kostenstellen).

b) Die Kostenstellenrechnung

1. Begriffsabgrenzung und Grundsätze der Kostenstellenbildung

Kostenstellenrechnung im weitesten Sinne der Bedeutung des Wortes ist das Aufteilen und Verrechnen von Kosten auf Kostenstellen. Von dieser Begriffsabgrenzung wird im folgenden ausgegangen. Als Kostenstellen sind im Krankenhaus - wie auch im allgemeinen in Wirtschaftsunternehmen[1] - die Orte zu deklarieren, an denen die zur Leistungserstellung benötigten Güter verbraucht und Dienste in Anspruch genommen werden. Der Kostenstellenrechnung im Krankenhaus sind insbesondere die Grenzplankostenrechnung und die Kostenbudgetierung zuzuordnen, aller-

---

1 Vgl. Nowak, P., Kostenrechnungssysteme, a.a.O., S. 32; Kosiol, E., Kostenrechnung und Betriebsbuchhaltung, a.a.O., S. 648; Boeckel/Hoepfner, Moderne Kostenrechnung, a.a.O., S. 39 f.

dings nicht als Grundrechnung, sondern als S o n - d e r r e c h n u n g e n . Daher werden diese Kostenplanungs- und -kontrollsysteme nicht unter der hier zur Diskussion stehenden K o s t e n s t e l l e n - G r u n d r e c h n u n g , sondern separat im 5. Kapitel beschrieben. Jedoch werden die Grenzplankostenrechnung und die Kostenbudgetierung in die nachfolgenden Überlegungen zu den Grundsätzen der Kostenstellenbildung mit einbezogen, damit dieser Problemkomplex geschlossen dargestellt wird.

Die Einteilung eines Krankenhauses in Kostenstellen soll nach Möglichkeit der Anhebung und Kontrolle der Wirtschaftlichkeit u n d der Leistungsabrechnung gerecht werden. Tritt der Fall ein, daß die Bildung einer Kostenstelle einen Zweck fördert, einen anderen aber hindert, sollte grundsätzlich nach vorher festgelegten Prioritätsregeln verfahren werden.[1] Anhaltspunkte für das Aufstellen von Prioritätsregeln im Krankenhaus können aus der Überlegung abgeleitet werden, daß die Kostenrechnung in erster Linie dispositionsbezogen sein soll. Danach müßte den dispositiven Zwecken der Kostenrechnung bei der Kostenstellenbildung der Vorrang eingeräumt werden. Trotzdem kann man aber diesen Zwecken nicht immer das a b s o l u t e Primat einräumen. Letztlich hängt es vom Einzelfall ab, ob und wie ein Kompromiß zu schließen ist.

---

1 Den Gedanken der Anwendung von Prioritätsregeln beschreiben BÖRNER und KOSIOL im Zusammenhang mit der Kostenartenbildung. Vgl. Börner, D., Direct Costing, a.a.O., S. 89 f; Kosiol, E., Kalkulatorische Buchhaltung (Betriebsbuchhaltung), 5. durchges. Aufl., Wiesbaden 1953, S. 206.

Im Interesse einer systematischen Kostenstellenbildung sollte zunächst das Krankenhaus insgesamt als die umfassendste Kostenstelle erklärt werden, und sodann eine Grobeinteilung in eine Reihe untergeordneter Kostenstellen erfolgen. Jede der so entstandenen untergeordneten Kostenstellen kann nach Bedarf in weitere Kostenstellen untergliedert werden.

In einem Krankenhaus bietet sich eine Grobeinteilung nach Funktionsbereichen an. [1] Diese Grundgliederung trägt der Tatsache Rechnung, daß jeder Funktionsbereich seine eigenen Aufgaben und Arbeitsrhythmen, seine besonderen Kostenbezugsgrößen und auch seine eigene Leitung hat. [2]

---

1 Zur Primäreinteilung eines Betriebes nach großen Funktions- oder Tätigkeitsbereichen vgl. z. B. Kosiol, E., Kalkulatorische Buchhaltung, a.a.O., S. 251 f ; Nowak, P., Kostenrechnungssysteme, a.a.O., S. 33.

2 Vgl. Nowak, P., Kostenrechnungssysteme, a.a.O., S. 34.

In einem Krankenhaus der Grundversorgung ergäbe sich hiernach z. B. folgende Grobgliederung in Kostenstellen:

- Geburtshilfe,
- Chirurgie,
- Innere Medizin,
- Wirtschaft und Verwaltung.

Bei Krankenhäusern höherer Versorgungsstufen treten die zusätzlichen medizinischen Fachbereiche, eventuell auch ver- und entsorgungstechnische Komplexe mit eigener Leitung, als Kostenstellen hinzu.

Die Grundeinteilung führt zur Abgrenzung der Verantwortungsbezirke der Chefärzte und des Verwaltungsleiters, also jener Kostenbereiche, für die jeweils ein Kostenbudget aufzustellen ist.

Die Durchführung der Grenzplankostenrechnung und der Leistungsabrechnung erfordert eine weitere Unterteilung der Stellen.
Bei der Bildung von Kostenstellen für die Grenzplankostenrechnung ist zunächst der bekannte Grundsatz zu beachten, daß die Kostenstellen

abgegrenzte Verantwortungsbereiche sein sollen.[1]

Ferner gilt ein zweiter Grundsatz, nach dem die Kostenstellen so zu bilden sind, daß geeignete Bezugsgrößen der Kostenverursachung gefunden werden können.[2] Soll die Grenzplankostenrechnung in einer Kostenstelle angewandt werden, so muß die Leistung der Stelle meßbar sein. Sie muß sich in einer oder mehreren Mengen- oder Wertgrößen ausdrücken lassen, um dann darauf die Kostenplanung und die Sollkostenvorgabe beziehen zu können.[3] Diese Bezugsgrößen müssen eine Reihe von Anforderungen erfüllen. Sie sollen in erster Linie zu der Kostenstellenleistung proportional sein und damit gleichzeitig auch ein Höchstmaß an Proportionalität zu dem durch die jeweilige Leistung verursachten Kostenanfall aufweisen.[4]

Weiterhin ist ein dritter Grundsatz zu beachten, der besagt, daß die Zahl der je Stelle angewandten Bezugsgrößenarten klein zu halten ist, um einen nicht vertretbaren Rechenaufwand zu vermeiden.

---

1 Der Grundsatz der Kostenstellenbildung nach Verantwortungsbereichen wird von vielen Autoren hervorgehoben. Vgl. z.B. Agthe, K., Kostenplanung, a.a.O., S. 33; Böckel/Hoepfner, Moderne Kostenrechnung, a.a.O., S. 40 f; Fuchs, J., Die Plankostenrechnung, in: Taschenbuch für den Betriebswirt, Berlin-Stuttgart 1954, S. 320; Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 324 f; Tigges, H., Betriebsüberwachung durch Plankostenrechnung, in: ZfhF 1951, S. 196; Wille, F., Plan- und Standardkostenrechnung, 2. Aufl., Essen 1963, S. 28.

2 Vgl. z.B. Agthe, K., Kostenplanung, a.a.O., S. 39 ff; Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 327 ff; Nowak, P., Kostenrechnungssysteme, a.a.O., S. 32 f.

3 Vgl. Agthe, K., Kostenplanung, a.a.O., S. 39.

4 Vgl. derselbe, ebenda.

Die Bezugsgrößenwahl hängt von der Kostenstellenbildung in folgender Weise ab. Mit der Feinheit der Kostenstelleneinteilung nimmt die Möglichkeit zu, die Kostenverursachung in einer Stelle mit einer oder einigen wenigen Bezugsgrößenarten wiederzugeben; denn die Kostenstruktur der einzelnen Stellen wird umso homogener, je stärker differenziert die Einteilung der Bereiche in Kostenstellen vorgenommen wird.[1] Wenig untergliederte Kostenstellen erfordern demnach mehr Bezugsgrößenarten und umgekehrt. Wegen dieser Wechselwirkungen sollte die Kostenstellenbildung und die Bezugsgrößenwahl s i m u l t a n erfolgen.[2] Mit Rücksicht auf die Bezugsgrößenwahl könnte es sich in einzelnen Fällen empfehlen, den Verantwortungsbereich eines bestimmten Kostenstellenleiters in mehrere Kostenstellen zu gliedern.

Auch die Kalkulation des Pflegesatzes nach dem Schema des Selbstkostenblattes, genauer, die Ermittlung der auszugliedernden Kosten, verlangt eine Unterteilung der Grundbereiche in Kostenstellen. Die Leistungen, deren Kosten zu eliminieren sind, sind Kostenträger im Sinne der Kalkulation. Die Aufteilung der Grundbereiche in weitere Kostenstellen ist erforderlich, um einen für die Verrechnung der Kosten auf die genannten Kostenträger genügenden Differenzierungsgrad der Kosten zu erzielen: Durch die

---

1 Auf dieser Gesetzmäßigkeit beruht das Konzept der "Kostenplatzrechnung". Vgl. dazu Diercks/Petzold, Betriebsüberwachung durch Plankostenrechnung, in: ZfhF 1951, S. 490 ff; Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 78 und 326; Neumayer, W. W., Platzkosten in der Plankostenrechnung, in: ZfB 1953, S. 1 ff.

2 Vgl. Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 324; Mellerowicz, K., Planung, Bd. 2, a.a.O., S. 92.

Kostenstellenbildung soll erreicht werden, daß die Inanspruchnahme der einzelnen Krankenhausabteilungen durch die Hervorbringung der nicht berücksichtigungsfähigen Leistungen (nbL) kostenmäßig erfaßt werden kann.[1]

Aus Gründen, die nicht hier, sondern bei den Ausführungen zur Kostenträgerrechnung aufzuzeigen sind, eignet sich für die Kalkulation der Pflegetage und der dazu erforderlichen Ausgliederung der nbL die Zuschlagskalkulation am besten.[2] In Ausnahmefällen können andere Kalkulationsverfahren sinnvoll sein,[3] aus deren Anwendung aber keine Anforderungen an die Kostenstellenbildung resultieren, die über die Anforderungen der Zuschlagskalkulation hinausgehen. Zur Vorbereitung der Kostenträgerrechnung in der Form der Zuschlagskalkulation durch den Betriebsabrechnungsbogen sollten Kostenstellen nach dem im folgenden beschriebenen Konzept gebildet werden:

(1.) Kostenstellen, die jenen Krankenhausabteilungen entsprechen, in denen die nbL hervorgebracht werden;

(2.) Kostenstellen, die solchen Krankenhausabteilungen entsprechen, in denen wesentliche Vorleistungen und Hilfsdienste für die nbL erbracht werden;

(3.) Kostenstellen, die nicht speziell für die nbL arbeiten, sondern die vielmehr dem gesamten Krankenhausbetrieb dienen.

---

1 Vgl. Nowak,P., Kostenrechnungssysteme, a.a.O., S. 33; Rieper/Waldmann, Programmierte Einführung, a.a.O., S. 134.

2 Vgl. S. 125 f. der vorliegenden Arbeit.

3 Vgl. S. 126 der vorliegenden Arbeit.

Nach (1.) sind etwa folgende Kostenstellen zu bilden.

Auszugliedernde Kosten	Kostenstellen
ambulante Behandlung (vgl. § 18 (5) BPflV)	der oder die Behandlungsräume, einzeln oder zusammengefaßt
privat liquidierte Krankenhausleistungen (vgl. § 18 (6) BPflV)	Untersuchungs-, Behandlungsräume, Laboratorien, Sekretariate, einzeln oder zusammengefaßt.[1]
Hotelleistungen des Krankenhauses, die über die allgemeinen Leistungen hinausgehen, Ein- und Zweibettzimmer usw. (vgl. § 18 (9) BPflV)	Pflegestation(en) [1]
"die mit den Krankenhäusern verbundenen Einrichtungen, die nicht unmittelbar der stationären Krankenversorgung dienen, insbesondere Ausbildungsstätten sowie die nicht für den Betrieb des Krankenhauses unerläßlichen Unterkunfts- und Aufenthaltsräume" (vgl. § 4 (3) 8. KHG)	die jeweiligen Gebäude oder Räumlichkeiten

1 Sofern in den Räumen und Stationen usw. pflichtversicherte und privat zahlende Patienten zusammen versorgt werden, müssen die erbrachten Leistungen durch entsprechende Verbrauchsaufschreibungen, Anwesenheitslisten für das Personal u. dgl. in berücksichtigungsfähige und nichtberücksichtigungsfähige Leistungen getrennt werden.

"Einrichtungen, soweit sie durch die besonderen Bedürfnisse des Zivilschutzes bedingt sind" (§ 4 (3) 10. KHG)	die jeweiligen Gebäude oder Räumlichkeiten

Kostenstellen gemäß (2.) sind wie folgt einzurichten.

Auszugliedernde Kosten	Kostenstellen
Förder-, Zubringer-, Unterstützungsdienste im medizinischen Bereich für die Hervorbringung von nbL	Diagnose- und Therapieräume, Labors usw. für Privatpatienten, soweit nicht unter die Kostenstellen zu (1.) eingereiht [1]
Förder-, Zubringer- und Unterstützungsdienste im Verwaltungs- und Versorgungssektor	Büros, Sekretariate, Küchenabteilungen, Restaurationsräume u. dgl. für Privatpatienten [1]

Die Kostenstellen nach (3.) umfassen alle übrigen Krankenhausbereiche.

---

1 Im Falle allgemein-privat-gemischter Nutzung ist bei der Kostenerfassung gemäß der Fußnote auf S. 112 vorzugehen.

Im Hinblick auf eine Verrechnung der Kosten auf die nbL ist unter den bereits gebildeten Kostenstellen zwischen Haupt-, Hilfs- und allgemeinen Kostenstellen zu unterscheiden.[1] Hauptstellen sind die Kostenstellen zu (1.), Hilfskostenstellen entsprechen den Stellen zu (2.), allgemeine Kostenstellen sind die Stellen zu (3.). Da die Kosten von den allgemeinen und Hilfsstellen auf die Hauptstellen weitergewälzt werden, bezeichnet man die beiden ersteren auch als Vor- und die letzteren als Endkostenstellen.[2]

2. Zwecke und Gestaltung der Kostenstellen-Grundrechnung

Zum Aufbau einer Kostenstellenrechnung als Grundrechnung sind folgende Überlegungen anzustellen. Die stellenbezogene Kostenartenrechnung erfaßt nur

---

1 In der Literatur wird zum Teil nur zwischen Haupt- und Hilfsstellen unterschieden (so Nowak, P., Kostenrechnungssysteme, a.a.O., S. 34), teilweise aber auch zwischen Haupt-, Hilfs-, Neben- und allgemeinen Kostenstellen (so Kosiol, E., Kalkulatorische Buchhaltung, a.a.O., S. 271).

2 Vgl. Rieper/Waldmann, Programmierte Einführung, a.a.O., S. 116.

die primären Kosten.[1] Diese entstehen durch den Verzehr der von den Beschaffungsmärkten und vom Arbeitsmarkt bezogenen Güter und Dienstleistungen. In den Stellen werden aber auch Güter und Dienstleistungen verbraucht bzw. in Anspruch genommen, die im Krankenhaus selbst hervorgebracht worden sind, sogenannte i n n e r b e t r i e b l i c h e L e i s t u n g e n . Hierzu gehören z. B. die Leistungen der Labors und der Krankenhausküche oder auch aktivierungspflichtige, im Krankenhaus hergestellte Erzeugnisse, etwa teure Prothesen. Die Inanspruchnahme innerbetrieblicher Leistungen führt zu sekundären Kosten.[2] Auch der Verbrauch an sekundären Kostengütern muß unter Wirtschaftlichkeitsaspekten geplant und kontrolliert werden und in die Leistungsabrechnung eingehen. Es muß möglich sein, zu erkennen, in welche Art und Einheit einer abzurechnenden Krankenhausleistung derartige innerbetriebliche Leistungen letztlich eingegangen sind (Kostenträgerrechnung) und in welchen Verantwortungsbereichen solche Leistungen verbraucht worden sind (Kontrolle) [3].

---

1 und 2 Zu den Begriffen primäre und sekundäre Kosten vgl. z. B. Nowak, P., Kostenrechnungssysteme, a.a.O., S. 30; Böckel/Hoepfner, Moderne Kostenrechnung, a.a.O., S. 43; Kosiol, E., Kostenrechnung, a.a.O., S. 658.

3 Vgl. Böckel/Hoepfner, Moderne Kostenrechnung, a.a.O., S. 45.

Ein Spezifikum der in einem Krankenhaus durchzuführenden innerbetrieblichen Leistungsabrechnung ist es, daß für die Zwecke der Disposition und Wirtschaftlichkeitskontrolle "jeweils" beeinflußbare - näherungsweise "jeweils" variable - und für die preis-, handels- und steuerrechtliche Leistungsabrechnung auch "anteilige" fixe Kosten benötigt werden. Daraus folgt, daß bei dem Prozeß des Weiterwälzens der sekundären Kosten von den im Leistungsfluß vorgelagerten auf nachgelagerte Kostenstellen fixe und variable Kosten g e t r e n n t z u h a l t e n s i n d . Eine derart gestaltete Kostenstellen-Grundrechnung liefert zum Ende jeder Rechnungsperiode die auf die Verantwortungsbereiche (Grenzplankostenrechnung, Kostenbudgetierung) entfallenden variablen sekundären Kosten und die auf die Hauptkostenstellen im Rahmen der Leistungsabrechnung entfallenden gesamten sekundären Kosten.

Dividiert man dieses stellen- und zeitraumbezogene Kostenmaterial durch die in der Abrechnungsperiode hervorgebrachten Bezugsgrößeneinheiten der Stellen, so erhält man die Stellensätze der variablen sekundären Kosten (Disposition und Kontrolle) bzw. der gesamten sekundären Kosten (Leistungsabrechnung). Bezugsgrößeneinheiten der Hauptkostenstellen im Sinne der Leistungsabrechnung sind die dort hervorgebrachten und abzurechnenden Leistungen.[1] Bezugsgrößeneinheiten im Rahmen der Grenzplankostenrechnung und der Kostenbudgetierung sind die Maßgrößen

---

1 Gesondert, das heißt ohne direkte Einschaltung der Kostenstellenrechnung wird nach dem Schema des Selbstkostenblattes der allgemeine Pflegesatz kalkuliert.

der Auslastung der einzelnen Verantwortungsbezirke, z. B. Zahl der erbrachten Pflegetage auf Pflegestationen oder Zahl der behandelten Patienten bestimmter Krankheitsbilder in einem medizinischen Fachbereich.

Die technische Abwicklung der Kostenstellen-Grundrechnung kann mit Hilfe eines Betriebsabrechnungsbogens erfolgen, in dem Grenz- und Vollkostenrechnung kombiniert werden.[1] Man führt dabei primär eine Grenzkostenrechnung durch und ergänzt diese durch Übernahme sekundärer Fixkosten.[2]

c) Die Kostenträgerrechnung

1. Begriffsabgrenzung und Zweck der Kostenträgerrechnung im Krankenhaus

Die Kostenträgerrechnung gliedert sich in die Kostenträger- S t ü c k - und - Z e i t r e c h n u n g .[3] Ergebnis der Stückrechnung sind die Kosten der Kosten-

---

1 Vgl. Haberstock, L., Kostenrechnung II, a.a.O., S. 374 ff; Böckel/Hoepfner, Moderne Kostenrechnung, a.a.O., S. 45.

2 Vgl. Haberstock, L., Kostenrechnung II, a.a.O., S. 250 und 376.

3 Vgl. Nowak, P., Kostenrechnungssysteme, a.a.O., S. 37 ff; Rieper/Waldmann, Programmierte Einführung, a.a.O., S. 133 f.

trägereinheit; die Zeitrechnung weist die Periodenkosten je Kostenträgerart aus.[1] Die Kostenträgerrechnung kann mit oder ohne Vorschaltung der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung erfolgen.

Kostenträgerrechnung ist sowohl für die Zwecke der Anhebung und Kontrolle der Wirtschaftlichkeit als auch der Leistungsabrechnung erforderlich. Auf dem Gebiet der fallweisen Planungen (Vorteilhaftigkeitsrechnungen) hat die Kostenträgerrechnung die Kostenkonsequenzen bestimmter Entscheidungen zum Ergebnis. K o s t e n t r ä g e r ist also die E n t s c h e i d u n g . Die durch sie ausgelösten und entfallenden Kosten sind ex ante zu ermitteln. Die Durchführung derartiger Ex-ante-Kalkulationen gehört jedoch n i c h t zur Grundrechnung, also dem laufend zu erstellenden Zahlenmaterial. Die Grenzplankostenrechnung und die Kostenbudgetierung sind ebenfalls Sonderrechnungen und zwar primär Kostenstellenrechnungen. Die Kostenträger-Grundrechnung hat aber insoweit der Grenzplankostenrechnung und der Kostenbudgetierung zu dienen, als sie die Istkostensätze innerbetrieblicher Leistungen ermitteln soll, die die der Grenzplankosten-

---

1 Vgl. Nowak, P., Kostenrechnungssysteme, a.a.O., S. 39; Rieper/Waldmann, Programmierte Einführung, a.a.O., S. 134.

rechnung oder der Kostenbudgetierung unterworfenen Stellen empfangen haben. Im Rahmen der Grenzplankostenrechnung sind die "Istkostensätze" zwar generell mit Planpreisen bewertete Istverbräuche, also keine Istkostensätze im Sinne der Grundform der Kostenrechnung. Dennoch sollen die "Istkostensätze" den tatsächlichen Istkosten nahekommen. Daher ist eine etwa jährliche Ermittlung der tatsächlichen Istkostensätze durch Kostenträger-Grundrechnung zweckmäßig.

Sofern die Wirtschaftlichkeitskontrolle durch Gegenüberstellung von Ist- und Normkostensätzen für bestimmte "Leistungsbündel" erfolgen soll, eröffnet sich auch hier eine Aufgabe der Kostenträger-Grundrechnung, die darin besteht, periodisch die Istkosten dieser Leistungskomplexe (= selbständig zu kalkulierende Kostenträger) zu ermitteln.

Auf dem Gebiet der Leistungsabrechnung sind jährlich ex post die Selbstkosten des allgemeinen Pflegetages nach dem Schema des Selbstkostenblattes und den Vorschriften der BPflV zu bestimmen. Kostenträger sind hier außer dem allgemeinen Pflegetag die nbL. Die Pflegesatzkalkulation ist ein Schwerpunkt der Kostenträger-Grundrechnung des Krankenhauses.

2. Gestaltung der Kostenträger-Grundrechnung für die Zwecke der Wirtschaftlichkeitskontrolle

Beim Aufbau und der Durchführung der Kostenträger-Grundrechnung für die Zwecke der Wirtschaftlichkeitskontrolle gilt es, die in der Arten- und Stellenrechnung vorgenommene Trennung der variablen und fixen Kosten konsequent beizubehalten; das heißt, daß bei den angewandten Kalkulationsverfahren lediglich die variablen Kosten zu berücksichtigen sind. Danach ist z. B. die Kalkulation der Kostensätze innerbetrieblicher Leistungen, die die der Grenzplankostenrechnung und der Kostenbudgetierung unterworfenen Kostenstellen verzehren, wie folgt durchzuführen. Betrachtet wird eine Kostenstelle, die nur eine einzige Art von innerbetrieblichen Leistungen hervorbringt. Am Ende einer Abrechnungsperiode werden die auf der Stelle aufgelaufenen primären variablen Kosten (Kostenarten-Grundrechnung) und die variablen sekundären Kosten (Kostenstellen-Grundrechnung) addiert und durch die Zahl der in der Abrechnungsperiode hervorgebrachten Leistungseinheiten geteilt. Das Ergebnis ist der variable Istkostensatz der innerbetrieblichen Leistungseinheit. Sofern in der abgebenden Stelle mehrere Leistungsarten hervor-

gebracht werden, z. B. Plätt- und Mangelwäsche in der Krankenhauswäscherei, sind die auf jede Leistungsart je Abrechnungsperiode entfallenden primären und sekundären variablen Kosten durch die Zahl der jeweiligen Leistungseinheiten zu dividieren. Wieviel an variablen Kosten auf eine Leistungsart je Zeitraum entfällt, kann auf verschiedene Weise, z. B. durch die Anwendung von Äquivalenzziffern, bestimmt werden. Entscheidend ist nur, daß kein fixes Kostenmaterial in die Kalkulation eingeht.

Hinsichtlich der Häufigkeit der Durchführung der Kostenträger-Grundrechnung für die Ermittlung und Überprüfung der Kostensätze für empfangene innerbetriebliche Leistungen (Grenzplankostenrechnung und Kostenbudgetierung) gilt folgendes. Bei "normaler" Entwicklung des allgemeinen Preis- und Lohnniveaus reicht der für die Leistungsabrechnung ohnehin erforderliche Jahresturnus sicher aus. Bei ungewohnt starken Preis- oder Lohn- und Gehaltssteigerungen kann es aber sinnvoll werden, im Interesse der Aktualität und Marktnähe der Kostensätze kürzere Abrechnungsperioden zu wählen.

3. Die Gestaltung der Kostenträger-Grundrechnung für die Zwecke der Leistungsabrechnung

3.1 Das Kalkulationsschema zur Bestimmung des allgemeinen Pflegesatzes

Der Tarif für den allgemeinen Pflegesatz wird von der zuständigen Landesbehörde auf der Basis der Selbstkosten für jedes Krankenhaus einheitlich als Festpreis festgesetzt (§ 16 (1) BPflV). Die Bundespflegesatzverordnung stellt mit Teil D des Selbstkostenblattes ein Kalkulationsschema zur Bestimmung der Selbstkosten des allgemeinen Pflegetages auf. Das Schema ist nur bei Berechnung eines "gleichmäßigen Pflegesatzes je Tag" [1] verbindlich, d. h. eines Pflegesatzes, dessen Höhe von der Verweildauer eines Patienten unabhängig ist. Da die Krankenhäuser von der Berechnung gleichmäßiger Pflegesätze bisher nicht abgerückt sind - trotz eindringlichen Verwei-

---

1 Fußnote in Teil D des Selbstkostenblattes. Vgl. hierzu auch Schwemin/Stollenwerk, Die wirtschaftlichen Auswirkungen des linearen Pflegesatzes, in: Die Ortskrankenkasse, 18/1975, S. 678; Born, A., Forderungen an eine krankenhausbetriebskonforme Abrechnung im Sinne der Bundespflegesatzverordnung, in: 59. Jahrestagung 1976 der Fachvereinigung der Verwaltungsleiter deutscher Krankenanstalten e. V., hrsg. vom Vorstand der Fachvereinigung der Verwaltungsleiter deutscher Krankenanstalten e. V., Solingen 1976, S. 11 ff.

sens auf die negativen gesamtwirtschaftlichen Auswirkungen in Literatur und Fachpresse[1] - hat das Schema bis auf weiteres Gültigkeit.

Die Berechnung der Selbstkosten des allgemeinen Pflegetages nach dem Schema des Selbstkostenblattes weist die Struktur einer Ex-post-Divisionskalkulation auf, die durch erwartete oder eingetretene Änderungen von Kosten, Erstattungen, Zuschüssen oder Fördermitteln aktualisiert werden kann. Die aktualisierten Istkosten liegen der Festsetzung neuer Pflegesätze zugrunde.

Die Divisionskalkulation ist wie folgt aufgebaut:

I	Gesamtkosten des Krankenhauses im abgelaufenen Jahr (ohne die von der öffentlichen Hand nach dem Krankenhausfinanzierungsgesetz getragenen Kosten)
II	- auszugliedernde Kosten
III	- bestimmte Erstattungen, Zuschüsse, Fördermittel
IV	+ Kosten- und Erstattungs- usw. -änderungen
Summe I-IV	Kosten, die über den allgemeinen Pflegesatz zu decken sind

1 Vgl. Adam, D., Krankenhausmanagement, a.a.O., S.73 ff; Eichhorn, S., Zielkonflikte zwischen Leistungsfähigkeit, Wirtschaftlichkeit und Finanzierung der Krankenhausversorgung, in: Das Krankenhaus, 1974, S. 195; Schwemin/Stollenwerk, Die wirtschaftlichen Auswirkungen, a.a.O., S. 678 ff; Born, A., Forderungen, a.a.O., S. 11 ff.

$$V \quad \frac{\text{Summe I - IV}}{\text{kostengleiche Berechnungstage}} = \text{Selbstkostensatz}$$

Die Kosten zu I ergeben sich durch Summierung der unter den Kostenarten erfaßten Beträge.
Unter II sind die Kosten der nicht berücksichtigungsfähigen Leistungen (nbL) auszuweisen. Die Ermittlung dieser Kosten nimmt in der preisrechtlichen Leistungsabrechnung einen erheblichen Raum ein. Sie wird im nächsten Abschnitt gesondert angesprochen.
Die Summen zu III und IV korrigieren die Position I um Zu- oder Abschläge, die durch die BPflV gefordert oder zugelassen sind. Die Beträge gehen teilweise aus den Zahlen der Buchhaltung und dem zukunftsorientierten Teil der Kostenrechnung hervor, teilweise müssen sie aufgrund von bestehenden Personalverträgen, erwarteten Tarifvertragsänderungen und der Beurteilung der zukünftigen Preisentwicklung auf den Beschaffungsmärkten sowie sonstigen Kostenentwicklungen im eigenen Hause usw. geschätzt werden.
Die Division unter Position V führt zu dem Selbstkostensatz für den Pflegetag der allgemeinen Pflegeklasse, der die Grundlage für die Festsetzung des Tarifs der allgemeinen Klasse ist. Die Zahl der kostengleichen Berechnungstage liefert die Leistungsstatistik.

3.2 Die Ermittlung der Kosten der im allgemeinen Pflegesatz nicht berücksichtigungsfähigen Leistungen

Bei den Kosten der nbL (Position II der vorstehenden Staffel) handelt es sich um einen sehr heterogenen

Kostenkomplex. Die Aufzählung der Arten der nbL bei den Ausführungen zur Kostenstellenbildung ist keineswegs vollständig. Es können zahlreiche weitere Gruppen von nbL hinzutreten, z. B. stationäre Aufnahmen zur Begutachtung, an Dritte verkaufte Waren und Dienstleistungen von Krankenhaushilfsbetrieben (Ökonomien, Wäschereien, Blutbank), wissenschaftliche Forschung und Lehre.

Zum Ausfüllen des Selbstkostenblattes sind lediglich jene Kosten der nbL zu ermitteln, die vorher in die Bruttogesamtkosten des Selbstkostenblattes einbezogen wurden.[1] Das sind aufgrund der dualistischen Krankenhausfinanzierung lediglich die Betriebskosten, da nur diese durch die Pflegesatzerlöse abgedeckt werden müssen.

Das der starken Heterogenität der Leistungspalette der Krankenhäuser adäquate Kalkulationsverfahren ist die Zuschlagskalkulation.[2] Sie zeitigt genauere Ergebnisse als die gegenwärtig noch in den Krankenhäusern allgemein angewandten sehr globalen Ermittlungsmethoden, wie die wegen ihrer Un-

---

1 Eine preispolitisch interessante Kostenziffer ist aber auch der "Stückkosten"-Betrag einer nbL einschließlich "anteilige" Investitionskosten. Setzt ein Krankenhaus allerdings den Preis für die nbL auf der Basis der Kosten inklusive "anteilige" Investitionskosten fest, so kommt es insoweit zu einer Überfinanzierung der Investitionsgüter: einmal werden sie durch die Förderung nach KHG finanziert, zum zweiten durch die Erlösteile der nbL, die den "anteiligen" Investitionskosten entsprechen.

2 Vgl. zur Theorie und zur Anwendung der Verfahren der Zuschlagskalkulation: Brenneis/Roth/Schultheiß, EDV für das gesamte Rechnungswesen, Stuttgart 1969; Diederich, H., Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2, a.a.O., S. 229-232; Kosiol, E., Rechnungswesen, in:

(Fortsetzung der F. N. 2 auf S. 126.)

genauigkeit umstrittene Äquivalenzziffernrechnung zur Ausgliederung der Kosten der gehobenen Hotelleistungen des Krankenhauses für Privatpatienten oder die Festsetzung der Kosten der Ambulanz in Höhe von 90 % der Erlöse aus ambulanter Behandlung. Die Zuschlagskalkulationen sind nach Ablauf eines jeden Jahres unter Verwendung des Zahlenmaterials der Kostenarten- und -stellen-Grundrechnung in der Variante der Vollkostenrechnung durchzuführen.

Neben den Formen der Zuschlagskalkulation können auch in Einzelfällen globalere und einfachere Verfahren sinnvoll sein, z. B. dann, wenn die durch Kostenstellenrechnung zu ermittelnden Kostenbeträge relativ gering und plausible Gemeinkostenverteilungsschlüssel nicht zu finden sind. Beispielsweise könnten die auszugliedernden Kosten einer Krankenhausgärtnerei, die die Leistungspotentiale der übrigen Krankenhausbereiche erfahrungsgemäß kaum in Anspruch nimmt, angenähert allein durch Kostenartenrechnung ermittelt werden (Addition der in der stellenbezogenen Kostenartenrechnung für die Kostenstelle "Gärtnerei" im Abrechnungsjahr erfaßten Betriebskosten).

(Fortsetzung der F. N. 2 von S. 125)

hdw, S. 666-678; Mellerowicz, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. 2,2 : Kalkulation und Auswertung der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 2. und 3. Aufl., Berlin 1958; Nowak, P., Kostenrechnungssysteme, a.a.O., S. 37 ff; Rieper/Waldmann, Programmierte Einführung, a.a.O., S. 134-146; Rummel, K., Einheitliche Kostenrechnung auf der Grundlage einer vorausgesetzten Proportionalität der Kosten zu betrieblichen Größen, 3. Aufl., Düsseldorf 1949, S. 122 und 192 ff.

5. Kapitel: Planung und Kontrolle der Kosten im Krankenhaus

A. Zwecke und unterschiedliche Möglichkeiten der Kostenbeeinflussung im Krankenhaus und die danach einzusetzenden Kontrollsysteme bzw. -verfahren

Die Planung und Kontrolle der Kosten im Krankenhaus dienen dem Ziel, die Höhe der anfallenden Kosten zu reduzieren und damit die Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung in Medizin, Pflege sowie im Wirtschafts- und Verwaltungsbereich zu fördern.

Das Erreichen dieses Zieles erfordert Anstrengungen gleichermaßen auf der oberen wie der mittleren und unteren Führungsebene eines Krankenhauses. Die im einzelnen anzuwendenden Systeme, Verfahren und Methoden der Kostenplanung und -kontrolle sind bereits andiskutiert worden. Es sind die Kostenbudgetierung für die medizinischen Bereiche und die Grenzplankostenrechnung für Abteilungen, in denen die erbrachten Leistungen meßbar sind. Hinzu treten die Planungs- und Überwachungsrechnungen für die mittel- und längerfristig nicht oder nur schwer beeinflußbaren Kosten. Nachfolgend

soll der Einsatz der Kostenplanungs- und -kontroll-systeme und -verfahren im Krankenhaus näher unter-sucht und beschrieben werden.

B. Aufbau und Anwendung der Planungs- und Kontroll-systeme bzw. -verfahren

I. Die Grenzplankostenrechnung

a) Voraussetzungen der Anwendung der Grenzplan-kostenrechnung in Krankenhäusern

1. Meßbarkeit der Kostenstellenleistung

Voraussetzung für die der Grenzplankostenrechnung eigene flexible Ermittlung von Sollkosten ist eine objektive L e i s t u n g s m e s s u n g . Das Problem der Anwendung der Grenzplankostenrechnung im Krankenhaus (wie überhaupt) besteht darin, für die einzelnen Abteilungen bzw. Unterabteilungen (Kostenstellen) des Krankenhauses " s t e l l e n i n - d i v i d u e l l e Leistungsmaßstäbe zu finden und mit ihrer Hilfe einen i n d i v i d u e l l e n B e s c h ä f t i g u n g s g r a d für j e d e

K o s t e n s t e l l e zu bestimmen (Problem der Bezugsgröße); denn wirklich brauchbare Kostenvorgaben können nur auf der Grundlage der jeweiligen Stellenleistung ermittelt werden." [1]

Ob dabei die Sollkostenvorgabe von linearen Kurven für die variablen Kosten über den gesamten Bereich möglicher Auslastungsgrade einer Kostenstelle, oder von gekrümmten, geknickten oder unstetigen Kostenkurven für alternative Auslastungsbereiche ausgehen muß oder kann, ist nicht entscheidend für die Möglichkeit der Anwendung der Grenzplankostenrechnung. Maßgeblich ist, daß überhaupt eindeutige Zusammenhänge zwischen Auslastungsgrad und variablen Kosten festgestellt werden können. Daraus ergeben sich Grenzen für die Anwendbarkeit der Grenzplankostenrechnung.

Im folgenden soll untersucht werden, inwieweit die Voraussetzung der Meßbarkeit der Kostenstellenleistung in den einzelnen Funktionsbereichen eines Krankenhauses gegeben ist.

Es werden folgende Funktionsbereiche unterschieden:
(1) Wirtschaftsbereich,
(2) Pflegebereich,
(3) medizinisch-technischer Bereich,
(4) medizinischer Kernbereich,
(5) Verwaltungsbereich.

---

1 Agthe, K., Kostenplanung, a.a.O., S. 168.

Zu (1) Besonders günstig sind die Anwendungsverhältnisse für die Grenzplankostenrechnung bei Leistungsprozessen, die nach dem Fließprinzip ablaufen, oder bei Leistungen, die in Serien oder nach Sorten einteilbar erbracht werden, wie das im Krankenhaus z. B. in der Wäscherei, der zentralen Sterilisation sowie der Küche der Fall ist. Sowohl die Leistungseinheit und die geplante Leistungsmenge als auch die Kapazität und ihre geplante Inanspruchnahme sind dann relativ leicht feststellbare Daten.[1] Die Relation zwischen der geplanten Leistung und den dafür erforderlichen Plankosten läßt sich verhältnismäßig einfach und sicher ermitteln.[2]

Einige Kostenstellen mit einer derartigen Leistungs- und Kostenstruktur sind im Wirtschaftsbereich der Krankenhäuser vorhanden. Zu denken ist an die Ver- und Entsorgungsbereiche der modernen Großkliniken, die in industriellem Stil arbeiten, ferner auch bei mittleren und kleinen Krankenhäusern an die hauseigene Wäscherei, Küche, Zentralspüle. So kann man beispielsweise die Leistung der Krankenhauswäscherei in kg gewaschener Wäsche - differenziert nach Mangel-, Plätt- und Tumblerwäsche - messen, die Leistung der Krankenhausküche in Zahl der Beköstigungstage der verschiedenen Menüarten (Normal-, Diät-, Kinderessen), die Leistung der Zentralspüle in Betriebsstunden des oder der Spülautomaten.

Schwieriger dagegen gestaltet sich die Leistungsmessung in der Krankenhausmetzgerei und -bäckerei, da hier das Leistungsprogramm sehr heterogen ist. Die Städtischen Krankenanstalten Dortmund weisen z. B. in internen Unterlagen 11 Warenarten der hauseigenen Bäckerei

---

1 Vgl. Mellerowicz, K., Planung, Bd. 2, a.a.O., S. 54.

2 Vgl. derselbe, ebenda.

und 35 Warenarten der hauseigenen Metzgerei aus. Werden die einzelnen zahlreichen Warenarten als Leistungsmaßstäbe verwandt, so wird die Kostenrechnung stark aufgebläht. Bei überwiegend manueller Durchführung der Kostenrechnung erscheint dieser Weg nicht gangbar. Bei weitgehender Abwicklung der Kostenrechnung durch EDV-Anlagen bereitet die Quantität der Rechenoperationen kaum Schwierigkeiten. Auch die Erfassung der Niveaus der Bezugsgrößen ist vom Erfassungsaufwand her vertretbar. Sie wird in der Regel für statistische Zwecke ohnehin schon in den Krankenhäusern durchgeführt. Bei dominierendem EDV-Einsatz kann die Anwendung der Grenzplankostenrechnung in der Bäckerei und Metzgerei sinnvoll sein.

Weniger geeignet für die Grenzplankostenrechnung sind Abteilungen mit nicht oder schwer standardisierbarem Leistungsprogramm und nicht standardisierten Leistungsverfahren. Hier ist das Problem der Bezugsgrößenwahl häufig nur schwer lösbar, und die Anwendung der Bezugsgrößen relativ kompliziert und umständlich. In diesen Fällen sollte bzw. muß man unter Umständen von der Anwendung der Grenzplankostenrechnung absehen. Zu solchen Abteilungen gehören z. B. die krankenhauseigenen Werkstätten, Reparaturabteilungen und die sogenannten Ökonomien. Hierunter versteht man die den Krankenhäusern zuweilen angegliederten ausgedehnten Gärtnereien, Mastviehställe, Baumschulen und dergleichen.

Zu (2) Im Pflegebereich existiert mit dem Pflegetag ein Leistungsmaßstab, der für die Zwecke der flexiblen Kostenkontrolle verhältnismäßig gut geeignet ist, da der weitaus überwiegende Teil der auslastungsabhängigen Kosten von der Zahl der geleisteten Pflegetage abhängt. Weitere Kostendeterminanten sind die Pflege-

bedürftigkeit der Patienten, die Medikation, die variierende Leistungsfähigkeit und Einsatzbereitschaft des teilweise relativ stark fluktuierenden Pflegepersonals. Diese Kostendeterminanten brauchen sich aber kaum jeweils in der Bildung einer Bezugsgröße niederzuschlagen, da die Kostenwirkungen der einzelnen Determinanten im Zeitraum eines Monats um einen Durchschnittswert oszillieren. Pflegestationen von 20 - 40 Betten erbringen bei ca 85 %-iger Auslastung 517 bzw. 1 034 Pflegetage pro Monat.[1] Bei dieser statistischen Masse gleichen sich die positiven und negativen Abweichungen vom Mittelwert im allgemeinen so weitgehend aus, daß die einzelnen Kostendeterminanten nicht gesondert berücksichtigt zu werden brauchen.

Außer den genannten Einflußfaktoren hängen die Kosten in den Pflegestationen von der Zahl der während der Kontrollperiode aufgenommenen und entlassenen Patienten, bei gegebener Auslastung also von der Verweildauer ab. Für diese Kostendeterminante braucht dann keine separate Bezugsgröße angewandt zu werden, wenn die Verweildauer aller Patienten auf der Station gleich lang ist. Bei konstanter Relation Pflegetage/Patienten können die von der Patientenzahl abhängigen Kosten auch durch die Bezugsgröße Pflegetag mit erfaßt werden.

Für praktische Zwecke braucht die Verweildauer der Patienten auf den einzelnen Stationen nicht exakt gleich zu sein. Von einigen sehr schweren und unbe-

---

1 a) 20 Betten

$$\frac{20 \text{ Betten} \cdot 365(\text{Tage}) \cdot 0{,}85 \left(\frac{\text{Auslastung in \%}}{100}\right)}{12 \text{ (Monate)}} = \left(\frac{517}{\frac{\text{Pflegetage}}{\text{Monat}}}\right)$$

b) 40 Betten

$$517 \left(\frac{\text{Pflegetage}}{\text{Monat}}\right) \cdot 2 = 1\,034 \left(\frac{\text{Pflegetage}}{\text{Monat}}\right)$$

rechenbar verlaufenden Krankheiten, die in hochspezialisierten Fachbereichen der Krankenhäuser der Maximalversorgung behandelt werden, einmal abgesehen, gruppieren sich die Verweildauern auf den jeweiligen Stationen im allgemeinen derart um einen Mittelwert, daß die Kostenplanung und -kontrolle von diesem Wert ausgehen kann.

Zu (3) Im medizinisch-technischen Bereich werden in den Labors häufig repetitive Tätigkeiten ausgeübt, z. B. Blut-, Urin-, Gewebeuntersuchungen. Auch hier lassen sich Leistungsmaßstäbe finden, die eine flexible Kostenplanung und -kontrolle ermöglichen. Leistungsmaßstab ist vorzugsweise die Zahl der Untersuchungen einer bestimmten Art.

In anderen Abteilungen des medizinisch-technischen Bereichs, z. B. in Gymnastik-, Massage oder Badeabteilungen, ist das Festlegen von Leistungsmaßstäben kaum durchführbar, so daß hier auf eine flexible Ausgestaltung der Kostenkontrolle verzichtet werden sollte.

Zu (4) Auf gänzlich oder nahezu unüberwindliche Schwierigkeiten stößt die Leistungsmessung in allen Abteilungen des medizinischen Kernbereichs. Die Tätigkeiten der Ärzte und des sonstigen medizinischen Personals variieren im Zeitablauf sehr stark. Die Diagnose- und Therapiehandlungen haben von Patient zu Patient wechselnde Leistungsinhalte. Ihre stark ausgeprägte Heterogenität schließt das Bestimmen von Maßgrößen der Leistung für die Zwecke der Grenzplankostenrechnung aus. Im medizinischen Kernbereich ist die Grenzplankostenrechnung mithin nicht anwendbar.

Zu (5) Das Problem der Leistungsmessung ist auch in weiten Bereichen der krankenhausinternen Verwaltung nicht oder kaum lösbar. Das gilt insbesondere für jene Stellen, in denen vornehmlich oder zu relativ großen Anteilen planerische oder organisatorische Leistungen erbracht werden. Hier fallen wiederum heterogene Leistungen an, die sich für die Zwecke der Grenzplankostenrechnung nicht messen lassen. In einigen Abteilungen, in denen überwiegend repetitive ausführende Arbeiten erledigt werden, könnten zwar Leistungsmaßstäbe (z.B. eingegangene Poststücke in der Postannahme) gefunden werden. Dennoch würde es wenig Sinn haben, hier die Grenzplankostenrechnung einzuführen, da die in Bezug auf die Maßgrößen variablen Kosten zu niedrig sind. Die Anwendung der Grenzplankostenrechnung würde nicht lohnen.

Zusammenfassend kann festgestellt werden:
Die Voraussetzungen für die kurzfristige Leistungsmessung, die nun einmal Vorbedingung für die Anwendung der Grenzplankostenrechnung ist, sind im Krankenhaus teilweise gegeben. Die kurzfristige Leistungsmessung ist im allgemeinen im Pflegebereich und in bestimmten Abteilungen des Wirtschafts- und des medizinisch-technischen Bereichs mit artähnlicher, repetitiver Tätigkeitsstruktur möglich; nicht oder kaum möglich bzw. nicht sinnvoll ist sie im medizinischen Kernbereich, in den Verwaltungsabteilungen und im Wirtschafts- und medizinisch-technischen Bereich in Stellen mit schwer standardisierbarem Leistungsprogramm.

2. Nutzen-Kostenverhältnis der Grenzplankostenrechnung im Krankenhaus

Unabdingbare Voraussetzung für die Einführung der Grenzplankostenrechnung im Krankenhaus ist ferner, daß der N u t z e n - K o s t e n - V e r g l e i c h der Einführung positiv ausfällt.

Der N u t z e n besteht einmal darin, daß die Leistungsprozesse in den Kostenstellen bei der Einführung der Grenzplankostenrechnung auf Rationalisierungsmöglichkeiten hin untersucht werden. Das kann schon während der Einführungsphase der Grenzplankostenrechnung zu Rationalisierungserfolgen führen. Weiterhin wird auch n a c h der Einführung im Rahmen der Überholung der Planansätze nach Unwirtschaftlichkeiten geforscht.
Die monatlichen Soll-Istkosten-Vergleiche liefern den Stellenleitern und übergeordneten Führungskräften laufend Kontrollinformationen über das Kostengebaren. Fehlentwicklungen kann daher rasch entgegengewirkt werden.

Ein weiterer Nutzen der Grenzplankostenrechnung liegt darin, daß die Plan- und Istkosten-Stellensätze und sonstige Zahlen aus der Grenzplankostenrechnung, z. B. die festgestellten Verbrauchsabweichungen, als Ausgangsdaten für die verschiedensten fallweisen Rechnungen verwendbar sind. Ferner liegt ein Nutzen auch darin, daß durch die Grenzplankostenrechnung ein Nachweis der Wirtschaftlichkeit im Sinne des Preisrechts (§ 18 (3) BPflV) für die variablen Kosten geführt werden kann.

Der Nutzen der Grenzplankostenrechnung kann indessen

rechnerisch kaum ermittelt werden. Er hängt maßgeblich davon ab, ob die zuständigen Instanzen auch die Ergebnisse der Kostenrechnung beachten und die gebotenen Konsequenzen ziehen.[1] Von ganz erheblicher Bedeutung für den führungstechnischen Wert der Grenzplankostenrechnung ist die Schnelligkeit, mit der sie ihre Ergebnisse den Instanzen vorlegt, denn aktuelle Zahlen sind von größerem Interesse als veraltete.[2]

Die K o s t e n der Grenzplankostenrechnung werden durch Planung, Erfassung, Verrechnung, Darstellung und Auswertung verursacht. Sie hängen neben dem Umfang der kostenrechnerischen Operationen in hohem Maße von der geforderten Schnelligkeit ab. Diese wiederum wird maßgeblich vom Einsatz organisatorischer Hilfsmittel, insbesondere der EDV, bestimmt. Der Nutzen-Kosten-Vergleich läßt sich also nur auf der Basis eines gegebenen Automatisierungsgrades des Rechnungswesens anstellen.

Zusammenfassend läßt sich allgemein feststellen, daß eine rationell organisierte Durchführung der Grenzplankostenrechnung sowie die volle Ausnutzung ihrer Ergebnisse für Kontroll- und Dispositionszwecke das Nutzen-Kosten-Verhältnis dieses Rechnungsverfahrens verbessern.[3]

---

1 Vgl. Riebel, P., Richtigkeit, Genauigkeit und Wirtschaftlichkeit als Grenzen der Kostenrechnung, in: NB, Nr. 3, 1959, S. 44;
Mellerowicz, K., Kostenplanung, Bd. 2, a.a.O., S. 52.

2 Vgl. Riebel, P., Richtigkeit, a.a.O., S. 44.

3 Vgl. Mellerowicz, K., Planung, Bd. 2, a.a.O., S. 52.

b) Kostenplanung im Krankenhaus im Rahmen der Grenzplankostenrechnung

1. Funktion eines variablen Plankostensatzes einer Kostenstelle

Für jede Kostenstelle, die in die Grenzplankostenrechnung einbezogen wird, ist ein Satz variabler Plankosten je Bezugsgrößeneinheit, kurz, ein variabler Planstellensatz zu ermitteln. Dieser besteht im allgemeinen aus jenen Kosten, die variabel in Bezug auf die angewandte(n) Bezugsgröße(n) sind und die nach der Planung der variablen Kosten der Kostenstelle h ö c h s t e n s anfallen sollen. Unter bestimmten Umständen können außerdem intervallfixe Personalkosten in den Satz eingehen. Sofern semivariable Kostenarten vorliegen, erfordert die Bestimmung der variablen Planstellensätze die Durchführung von Kostenspaltungen in Form von Sonderrechnungen- und -planungen.

In der Höhe des variablen Planstellensatzes kommt der anzustrebende Wirtschaftlichkeitsgrad des Handelns in der jeweiligen Kostenstelle zum Ausdruck.

Jede angewandte Bezugsgrößenart bedingt die Bildung eines variablen Planstellensatzes; das heißt jede Kostenstelle hat so viele variable Planstellensätze wie Bezugsgrößenarten.[1]

Die variablen Planstellensätze dienen der Ermittlung der Sollkosten, also jener Größe, an der die vom Stellenleiter zu vertretenden Istkosten gemessen werden. Daraus folgt, daß die variablen Stellensätze grundsätzlich nur jene Kosten repräsentieren dürfen, die auf der Stellenleiterebene beeinflußbar sind.

Eine Beeinflussung der variablen Kosten durch den Stellenleiter ist generell nur insoweit möglich, als der variable Faktorverzehr nicht technisch-naturwissenschaftlich mit der Leistungserstellung "zwangsgekoppelt" ist. Lediglich jene Kosten, die über dem technisch-naturwissenschaftlich determinierten Minimum für eine bestimmte Leistung liegen, sind der Disposition des Stellenleiters zugänglich.[2]

Bei den Leistungsprozessen im Krankenhaus treten derartig zwangsgekoppelte variable Kosten nur in relativ geringem Umfang auf. Sie sind in erster Linie im Wirtschafts- und medizinisch-technischen Bereich dort anzutreffen, wo Maschinen und Apparate eingesetzt werden. Ein gewisser Minimalverbrauch an Energie, Wasser, Schmiermitteln, Zusätzen und häufig auch menschlicher Arbeit ist erforderlich, wenn die Einrichtungen betrieben werden sollen.

---

1 Die Aussage gilt nur bei additiver Verknüpfung der Bezugsgrößen.

2 Vgl. Börner, D., Direct Costing, a.a.O., S. 206.

In den Pflegeabteilungen dominiert die menschliche Arbeit die Leistungsprozesse. Hier gibt es kaum eine Kostenart, bei der man von "Zwangskopplung" sprechen könnte.

Da "zwangsgekoppelte" variable Kosten nicht der Beeinflussung durch den Stellenleiter unterliegen, sind sie für die Kontrolle auf der Stellenleiterebene irrelevant und dürften insoweit nicht in den variablen Planstellensatz eingehen. F ü r eine Einbeziehung spricht aber die eben dadurch herbeigeführte universellere Verwendbarkeit des Planstellensatzes: er kann außer für die Grenzplankostenrechnung auch für die verschiedensten Prognose- und Planungszwecke, für die es in der Regel jeweils auf die g e s a m t e n variablen Kosten ankommt, eingesetzt werden. Im übrigen erscheint die Einbeziehung auch wegen folgender Tatsache nicht sehr bedenklich hinsichtlich der Leistungsfähigkeit der Grenzplankostenrechnung als Kostenkontrollverfahren. Die technisch-naturwissenschaftlichen Beziehungen zwischen "zwangsgekoppelten" Verbrauchsmengen und hervorgebrachten Leistungen sind in der Regel so ausgebildet, daß stets der gleiche oder fast gleiche Verbrauch auf eine Leistungseinheit entfällt. Dementsprechend wird auch jeder Leistungseinheit der gleiche Kostenbetrag zugerechnet und zwar sowohl an Ist- als auch Sollkosten. Daher können bei diesen Kosten keine oder nur geringfügige Soll-Ist-Abweichungen entstehen. Es kann also nicht oder kaum zu Verbrauchsabweichungen kommen, die der Kostenstellenleiter nicht zu vertreten hätte.

Zusammenfassend läßt sich sagen, daß zwar die Begriffe "beeinflußbar" und "variabel" nicht vollständig kongruent sind, daß aber der weitaus überwiegende Teil der variablen Kosten im Krankenhaus der Beeinflussung

durch den Stellenleiter zugänglich ist. Die variablen Planstellensätze können somit für die praktischen Zwecke der Grenzplankostenrechnung als geeignet angesehen werden. [1]

Ein spezielles Problem der Festsetzung variabler Planstellensätze kann bei den Kostenarten "Gehälter" und "Zeitlöhne" auftreten. Gehälter und Zeitlöhne sind im allgemeinen fixe Kosten in Bezug auf die Auslastung einer Kostenstelle. Sie sind somit in der Regel durch die Grenzplankostenrechnung n i c h t zu erfassen. Zudem obliegt nach dem vorherrschenden Organisationsmuster der Krankenhäuser die Personaldisposition im Bereich der Angestellten und Zeitlöhner nicht den Kostenstellenleitern, sondern anderen Instanzen wie dem Personalreferenten des Krankenhausträgers oder dem Verwaltungsleiter. Unter diesen Voraussetzungen sind Gehälter und Zeitlöhne auf der Stellenleiterebene nicht beeinflußbar und dürfen mithin nicht in den variablen Stellensatz eingehen.

Anders liegen die Dinge jedoch, wenn einem Kostenstellenleiter bestimmte Kompetenzen auf dem Gebiet der Ausstattung seiner Stelle mit Angestellten und Zeitlohnempfängern zugewiesen werden. Nach einem derartigen Organisationskonzept paßt der Stellenleiter die Zahl bestimmter Gehaltsempfänger oder Zeitlöhner, sogenannter "Springer", an den Auslastungsgrad seiner Stelle an und zwar auf eigene Initiative und prinzipiell in

---

1 Vgl. z. B. Agthe, K., Kostenplanung, a.a.O., S. 156; Börner, D., Direct Costing, a.a.O., S. 207; Heinen, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 207 und 307.

eigener Verantwortung. Somit gehören Lohn und Gehalt der "Springer" grundsätzlich zu den durch den Stellenleiter disponiblen Kosten. Als solche sollen sie dann auch in den variablen Stellensatz eingehen. Die Eignung des genannten Organisationskonzeptes für die Anwendung in Krankenhäusern und die Auswirkung auf den variablen Planstellensatz wird an späterer Stelle untersucht.[1]

2. Mengenplanung

Entsprechend der Mengen- und Wertkomponente des allgemeinen Kostenbegriffs untergliedert sich die Kostenplanung in die Mengenplanung und die Wert- bzw. Preisplanung.

Bei der Mengenplanung geht es darum, für eine gegebene Leistung einer Kostenstelle jenes Quantum an variablen Verbrauchsmengen festzulegen, das vom Kostenplaner unter dem Aspekt sparsamen Wirtschaftens als angemessen betrachtet wird. Es handelt sich um das Problem, den sogenannten "Planwirtschaftlichkeitsgrad" festzulegen.[2] Hierunter ist der "Grad

---

1 Vgl. S. 152 ff. dieser Arbeit.

2 Zur Bestimmung des Planwirtschaftlichkeitsgrades vgl. z. B. Agthe, K., Kostenplanung, a.a.O., S. 56 ff; Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 321 f; Mellerowicz, K., Planung und Plankostenrechnung, Bd. I, Betriebliche Planung, 2.Aufl., Freiburg i. Br. 1970, S. 64 ff.

der Anstrengung" zu verstehen, den die Einhaltung der Sollvorgaben erfordert.[1]

Auf dem Gebiet des Energie- und Sachmitteleinsatzes ist die Frage nach der notwendigen Höhe des Verbrauchs in Stellen, in denen Ausschuß anfallen kann - z. B. zentrale Sterilisation, Küche - auch nach der Höhe des praktisch unvermeidbaren Ausschusses zu beantworten.
Auf dem Gebiet der menschlichen Arbeit stellt sich die Frage nach den Grundsätzen der Bemessung der notwendigen Arbeitszeit.

Zufälligkeiten sollten nach MELLEROWICZ nicht eingeplant werden, da sie, wenn sie nicht eintreten, einen Spielraum für Unwirtschaftlichkeiten lassen.[2]

Praktisch unvermeidbare Unwirtschaftlichkeiten sollten dagegen in die Planung eingebaut werden, denn Vorgaben, die sowieso nie erreicht werden können, üben nicht mehr den erhofften Leistungsansporn aus. Im Gegenteil besteht die Gefahr, daß die Grenzplankostenrechnung von den Kostenstellenleitern als "Antreibersystem" empfunden und daß passiver Widerstand geleistet wird.[3]

---

1 Vgl. Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 321.

2 Mellerowicz, K., Planung, Bd. 2, a.a.O., S. 65.

3 Vgl. Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 321; vgl ferner Wolff, W., Die Plankostenrechnung als Mittel der Betriebspsychologie, in: NB 1953, S. 9.

Allgemein gilt der Grundsatz, daß die Sollvorgaben der Mengenplanung nicht zu leicht, aber auch nicht unter ungewöhnlichen Anstrengungen erreichbar sein sollen.[1] Wie HENNING ausführt, ist der Mengenplanung ein unter ernstem Bemühen realisierbarer Planwirtschaftlichkeitsgrad zugrunde zu legen.[2] Dieser läßt sich jedoch kaum quantitativ bestimmen. Er wurzelt bei vielen Kostenarten im "Kostenempfinden" der Kostenplaner.[3]

Hier liegt aber die eigentliche Schwierigkeit der Mengenplanung.
Im Gegensatz zur Industrie gibt es im Krankenhauswesen noch keine Erfahrungen mit der Mengenplanung im Rahmen einer flexiblen Plankostenrechnung. Jedoch ist nicht zu sehen, warum es einer für die Kostenplanung gebildeten Projektgruppe in einem Krankenhaus, die mit dem technischen Rüstzeug zum Messen von Leistungen und Verbräuchen und mit neuzeitlichen Verfahren vertraut ist,[4]

---

1 Vgl. z. B. Agthe, K., Kostenplanung, a.a.O., S. 58; Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 321; Mellerowicz, K., Planung, Bd. 2, a.a.O., S. 64 f; Plaut/Müller/Medicke, Grenzplankostenrechnung, a.a.O., S. 31 f.

2 Vgl. Henning, H. W., Betriebswirtschaftslehre der industriellen Fertigung, Braunschweig 1946, S. 138.

3 Vgl. Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 321.

4 Zur notwendigen Qualifikation des Kostenplaners vgl. Plaut/Müller/Medicke, Grenzplankostenrechnung, a.a.O., S. 31.

nicht gelingen sollte, in Zusammenarbeit mit den Leitern der einzelnen Kostenstellen und Abteilungen zu brauchbaren Kostenvorgaben zu gelangen.

3. Preisplanung

Die Bewertung der Planverbrauchsmengen - je Güterart oder Gütergruppe - geschieht mit Plan- bzw. Verrechnungspreisen, die für einen bestimmten Zeitraum konstant sein sollen.[1] Mit diesen Preisen werden jeweils sowohl die Soll- als auch die Ist-Verbräuche im Kostenkontrollverfahren bewertet. Das bewirkt, daß die Kostenabweichungen lediglich auf Mengenabweichungen zurückzuführen sind. Auf letztere zielt die monatliche flexible Kostenkontrolle ab, da auf der Kostenstellenleiterebene die Mengenverbräuche, meist aber nicht die Preise beeinflußbar sind.

Die Forderung, die Planpreise für einen bestimmten Zeitraum konstant zu halten, bezweckt, den Aufwand für eine häufige Neufestsetzung der Planpreise zu vermeiden und eine gewisse Stetigkeit in der Durchführung und Auswertung der Kostenkontrolle zu erzielen.

---

1 Vgl. hierzu z. B. Agthe, K., Kostenplanung, a.a.O., S. 118; Arbeitskreis Dierks der Schmalenbach- Gesellschaft, Der Verrechnungspreis in der Plankostenrechnung, a.a.O., S. 617; Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 175-180 und S. 185; Plaut/Müller/Medicke, Grenzplankostenrechnung, a.a.O., S. 74.

Als Gültigkeitsdauer der Planpreise empfiehlt sich der Zeitraum, für den auch die Mengenplanung aufgemacht wird. Das ist im allgemeinen ein Jahr. Der Planpreis soll in diesem Fall dem Durchschnittspreis des Planjahres entsprechen.

Die Gültigkeitsdauer von einem Jahr sollte nicht überschritten werden, da die Planstellensätze, deren Höhe von den Planpreisen abhängt, aktuell sein sollen. Das liegt einmal daran, daß der "Informationsbaustein" variabler Planstellensatz außer für die Kostenkontrolle auch als Prognoseinformation für kurzfristige Entscheidungszwecke verwendbar sein muß. Zum anderen liegt eine einjährige Aktualität aber auch im Interesse der Kostenkontrolle selbst. Die wirtschaftliche Größenordnung der Soll-Istkosten-Abweichungen kann nur bei aktuellen Verrechnungspreisen unmittelbar beurteilt werden.

Zwar würden Änderungen der Verrechnungspreise während des laufenden Rechnungsjahres bei Preisschwankungen die Aktualität der Verrechnungspreise erhöhen. Die Änderung der Verrechnungspreise würde jedoch eine Kette von weiteren Änderungen auslösen, die meist mit sehr viel Rechenarbeit verbunden sind.[1] Bei überwiegend manueller Abwicklung der Kostenrechnung dürfte sich daher eine Neufestsetzung während des laufenden Jahres verbieten. In diesem Sinne fordert KÄFER mindestens für das Abrechnungsjahr geltende konstante Verrechnungs-

---

1 Vgl. Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 196.

preise, deren Höhe "einen ungefähren Ausgleich der Jahrespreisschwankungen erwarten läßt ....". [1] Bei weitgehendem EDV-Einsatz in der Kostenrechnung kann die Forderung nach mindestens einjähriger Konstanz der Planpreise allgemein nicht mehr gelten.

Die Planpreise sind in der Regel jährlich zu überholen. Notwendige Änderungen sollten dann auf den Jahresanfang festgesetzt werden.

Die Planpreise sind nach unterschiedlichen Methoden zu fixieren, je nachdem, ob es sich um p r i m ä r e oder s e k u n d ä r e Sachmittel und Dienste handelt. (Die Begriffe "primär" und "sekundär" sind hier die gleichen wie bei den bereits erwähnten primären und sekundären Kosten. Das heißt, die Verbräuche sind primärer Natur, wenn die Verbrauchsmengen vom Markt her in die Kostenstelle "eintreten" und sekundärer Natur, wenn es sich um innerbetriebliche Leistungen handelt.)

Zunächst sei die Bewertung der p r i m ä r e n Planverbrauchsmengen, getrennt nach Sachgütern und Löhnen bzw. Gehältern erörtert.

Zu den primären Sachgütern gehören z. B.
in den P f l e g e s t a t i o n e n : Verbandsmaterial, pflegerisches Kleinmaterial wie Einwegspritzen, Katheter, Kanülen, Arzneimittel, Energie, Wasser, Reinigungsmittel,
in den W i r t s c h a f t s a b t e i l u n g e n : Lebensmittel, die am Markt gekauft werden, Materialien

1 Käfer, K., Standardkostenrechnung, 1. Aufl., Stuttgart 1955, S. 90. Vgl. ferner Agthe, K., Kostenplanung, a.a.O., S. 118; Camman, E. A., Basic Standard Costs, New York 1932, S. 52; Michel, E., Handbuch der Plankostenrechnung, Berlin 1937, S. 132.

und Hilfsstoffe Energie, Wasser,

in den medizinisch-technischen Abteilungen: Reagenzien und Laborbedarf aller Art, Energie, Wasser.

Die Planung des Verrechnungspreises für ein Sachgut geht entweder vom Tagespreis, dem letzten Rechnungspreis, oder von einer Istpreisstatistik aus. Liegt eine Istpreisstatistik vor, so kann mit Hilfe der Extrapolation ein Durchschnittspreis für den Planungszeitraum ermittelt werden.[1] Dieser Preis ist aber nicht ohne weiteres als Planpreis zu wählen. Er ist lediglich ein Anhaltswert für den sich nun anschließenden eigentlichen Planungsakt.[2] Hier geht es darum, unter Berücksichtigung aller im Planungszeitpunkt verfügbaren Informationen die Preistendenzen des Planjahres im voraus zu erkennen. Das ist am besten denjenigen Personen im Krankenhaus möglich, die die einzelnen Sachgüter einkaufen, also die Beschaffungsmärkte kennen. Das bedeutet für die Durchführung der Preisplanung, daß die Ansichten der Einkäufer über Preisentwicklungstendenzen einzuholen sind.[3] Auf der Grundlage der Preistendenz ist dann der Verrechnungspreis als Durchschnittspreis des Planjahres anzusetzen.

Personalkosten gehen nur insoweit in die Kostenvorgaben ein, wie sie variabel sind oder der Planung nach sein sollen. Die Problematik der Planung der Verrech-

---

1 Vgl. Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 191.

2 Vgl. derselbe, ebenda.

3 KILGER führt unter Bezug auf Fuchs, J., Festwerte und Standards in der Plankostenrechnung, in: ZfB 1955, S. 3, aus, daß die Festsetzung der Planpreise am zweckmäßigsten durch ein Kollegium von marktkundigen Einkäufern erfolgen solle. Vgl. Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 191.

nungspreise für menschliche Arbeit ist grundsätzlich die gleiche wie bei den Sachgütern. Ein Unterschied besteht lediglich darin, daß die Lohn- und Gehaltstarife nicht so kontinuierlich wie die Güterpreise schwanken. Lohn- und Gehaltstarife verändern sich vielmehr nur stufenweise.

Ist im Planungszeitpunkt nicht zu erwarten, daß im Planjahr Lohn- oder Gehaltserhöhungen eintreten, so sind die im Planungszeitpunkt gültigen Tarife als Plantarife unmittelbar verwendbar.

Steht dagegen zum Zeitpunkt der Kostenplanung fest, daß im Planjahr Tariferhöhungen erfolgen werden und ist ihr Ausmaß schon (annähernd) bekannt, so ist entweder für die betreffenden Lohn- bzw. Gehaltstarifgruppen ein Jahresdurchschnittstarif anzusetzen oder unter Inkaufnahme von Rechenarbeit - sofern das vertretbar ist - der Verrechnungspreis nach Eintreten der Tariferhöhung neu festzusetzen.

S e k u n d ä r e K o s t e n g ü t e r (innerbetriebliche Leistungen) sind z.B.

in den Pflegestationen: die von der Krankenhausküche empfangene Kost für Patienten und Personal, gereinigte und gebügelte Wäsche aus der hauseigenen Wäscherei;

in der Krankenhausküche: die aus der anstaltseigenen Metzgerei oder Bäckerei bezogenen Fleisch- bzw. Backwaren,

in den Labors, der Wäscherei, Bäckerei usw: die Verpflegung des Personals aus der Krankenhausküche.

Sekundäre Kostengüter werden in der Grenzplankostenrechnung grundsätzlich mit ihren variablen Kosten bewertet.[1] Das Verursachungsprinzip verbietet die Verrechnung der Bereitschaftskosten der abgebenden Stellen auf die erbrachten Leistungen. Die Verrechnungspreise für innerbetriebliche Leistungen sind mithin als Grenzkostensätze zu planen.

Würden Vollkostensätze verwendet, so gingen überall dort, wo auf den empfangenden Kostenstellen Verbrauchsmengen für innerbetriebliche Leistungen proportional vorgegeben werden, fixe Kosten der abgebenden Kostenstellen in die "proportionalen" Kosten der empfangenden Stellen ein. Für diese könnten dann k e i n e Grenzkostensätze gebildet werden.[2]

Die Grenzkostensätze der innerbetrieblichen Leistungen sind aus den Stellenplänen der abgebenden Abteilungen zu entnehmen. Bei diesen handelt es sich in der Regel um die allgemeinen und Hilfskostenstellen. Sie werden auch als sekundär bezeichnet.[3] Da die sekundären Stellen ihre Leistungen an andere Stellen abgeben, kann die Planung der empfangenden Stellen erst abgeschlossen werden, wenn die Stellenpläne der abgebenden Abteilungen vorliegen.

Die Methodik der jährlichen Kostenplanung hängt davon ab, ob man die Verrechnungssätze für innerbetriebliche

---

1 Vgl. zur Bewertung innerbetrieblicher Leistungen in Teilkostensystemen
Börner, D., Direct Costing, a.a.O., S. 105 f;
Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 426;
Mellerowicz, K., Planung, Bd. 2, a.a.O., S. 236;
Riebel, P., Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, a.a.O., S. 41.

2 Vgl. Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 426.

3 Vgl. derselbe, ebenda.

Leistungen theoretisch exakt oder nach einem Näherungsverfahren planen will. Verzichtet man auf die theoretische Exaktheit,[1] so bietet sich für die praktische Durchführung der Kostenplanung ein Vorgehen an, das dem Stufenleiterverfahren der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung einer Istkostenrechnung ähnelt.[2]
KILGER beschreibt die Planungsmethodik wie folgt:
Man versucht, "die Reihenfolge der sekundären Kostenstellen nach Möglichkeit so zu wählen, daß man zuerst Kostenstellen plant, die keine oder nur sehr wenige innerbetriebliche Leistungsmengen von anderen Kostenstellen beziehen oder bei denen die empfangenen innerbetrieblichen Leistungen nur zu einem geringen Teil in die variablen Kosten eingehen bzw. ganz fix sind; denn nur die proportionalen Kostenarten beeinflussen die Kostensätze. Weiterhin schätzt der Kostenplaner bei der Planung einer sekundären Kostenstelle jeweils die noch nicht

---

1 Eine theoretisch exakte Planungsmethode, mit Hilfe derer das bekannte Problem der Interdependenz des innerbetrieblichen Leistungsaustausches gelöst werden könnte, stellt Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 424 f. dar. Jedoch erscheint diese vergleichsweise aufwendige Methode im Krankenhaus kaum lohnend, da die Planwerte unter Unsicherheit über die Verbrauchsverhältnisse in der Planperiode ermittelt werden und man daher ohnehin keine absolut exakten Plankosten errechnen kann.

2 Zur Funktionsweise des Stufenleiterverfahrens, das auch Kostenstellenumlageverfahren genannt wird, vgl. Börner, D., Leistungsverrechnung, innerbetriebliche, in: HdR, Sp. 1020 f;
Kosiol, E., Kalkulatorische Buchhaltung, a.a.O., S. 284 - 286;
Wöhe, G., Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 663 f.

festliegenden innerbetrieblichen Verrechnungssätze. Mit diesen geschätzten Sätzen baut er zunächst vorläufige Kostenstellenpläne auf. Werden später diejenigen sekundären Kostenstellen abgeschlossen, deren Kostensätze zunächst geschätzt werden mußten, so werden sich Differenzen ergeben. Die vorläufigen Kostenpläne müssen also noch entsprechend revidiert werden. Dies geschieht in der Weise, daß man die nunmehr endgültigen innerbetrieblichen Verrechnungssätze in die vorläufigen Kostenpläne einbezieht. Hierbei wird sich die Summe der variablen Kosten verändern." [1] Für die Fälle, in denen diese Veränderung gering ist, stellt KILGER zur Diskussion, die Relation zwischen fixen und proportionalen Planvorgaben etwas zu verschieben, so daß die ursprüngliche Summe variabler Kosten des vorläufigen Stellenplans erhalten bleibt [2] und der vorläufige Plan endgültig beibehalten werden kann. Wenn allerdings größere Unterschiede auftreten, so ist eine Korrektur aller vorläufig abgeschlossenen Kostenstellen unumgänglich. [3]

---

1 Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 426.

2 Vgl. derselbe, ebenda.

3 Vgl. derselbe, ebenda.

4. Proportionalisierung intervallfixer Personalkosten

Nachfolgend soll das bereits angesprochene Problem der Kostenplanung im Bereich der mit Zeitlohn oder Gehalt bezahlten Arbeitskräfte einer Kostenstelle erörtert werden. Es geht darum, inwieweit m ö g l i c h e kurzfristige personelle Anpassungen an den Auslastungsgrad der Kostenstelle in den Sollvorgaben zu berücksichtigen sind. "Kurzfristig" bedeutet in diesem Zusammenhang eine Zeitspanne von einem bis zu einigen Monaten.

Anpassungen im Personalbereich können durch Einstellungen und Entlassungen, häufig aber auch durch Austausch von Personal zwischen verschiedenen Abteilungen innerhalb des gleichen Krankenhauses bzw. innerhalb mehrerer Krankenhäuser des gleichen Trägers vorgenommen werden. Die Anpassungsmaßnahmen sind keineswegs nur auf die Krankenhäuser selbst beschränkt. Häufig verfügt ein Krankenhausträger am Ort des oder der Krankenhäuser auch noch über Altenheime, Kindergärten und ähnliche Einrichtungen. Hier gibt es Arbeitsplätze, die bestimmten Arbeitsplätzen im Krankenhaus sehr ähnlich sind. Die Einsatzmöglichkeiten von Krankenhauspersonal in diesen Einrichtungen und umgekehrt sollten daher im Bedarfsfalle stets ins Auge gefaßt werden.

Kurzfristige quantitative Anpassungsmaßnahmen bei Zeitlohn- und Gehaltsempfängern liegen im Interesse einer sparsamen Wirtschaftsführung der Krankenhäuser. Sie sind geeignet, den Faktor menschliche Arbeit im Sinne der Vermeidung von Leerzeiten in befriedigender Weise zu nutzen. Diesbezügliche Anstrengungen bzw. Initiativen können eine Verringerung der Personaldichte eines Krankenhauses ermöglichen.

Für den vorübergehenden Austausch kommt in erster Linie ausführendes Personal, weniger leitendes Personal in Frage, da die Leitung der einzelnen Abteilungen eine gewisse Stetigkeit aufweisen muß und häufig auch rechtliche und sonstige Gründe entgegenstehen.

Sieht man einmal von Neueinstellungen und Entlassungen ab, die meist nicht kurzfristig durchführbar sind, so ist Voraussetzung für die Anpassung der Personalbesetzung einer Stelle an den Beschäftigungsgrad, daß Abteilungen vorhanden sind, die die auszutauschenden Arbeitskräfte beschäftigen können. Diese Vorbedingung erscheint im Pflegebereich der Krankenhäuser häufig gegeben. Am günstigsten sind die Voraussetzungen in großen Krankenhäusern. Hier bestehen zahlreiche mehr oder weniger funktionsgleiche Abteilungen im Pflegedienst, die nie alle den gleichen Beleggrad aufweisen, so daß ein gegenseitiges kurzfristiges Aushelfen des Pflegepersonals sinnvoll sein kann. Kurzfristige Austauschmöglichkeiten bestehen weiterhin in den Kostenstellen des medizinisch-technischen Bereichs, z. B. in den Labors oder den Sterilisationsabteilungen, da auch hier funktionsgleiche oder-ähnliche Arbeitsplätze vorhanden sind, und daher Austauschprozesse bei den Zeitlohn- und Gehaltsempfängern vorgenommen werden können.

Ist in der Personaleinsatzplanung vorgesehen, daß die Zahl der in einer Kostenstelle tätigen Mitarbeiter je nach dem Beschäftigungsvolumen der Stelle variiert werden soll - Einplanung von "Springern" - , so weist die Sollkostenkurve der Stelle Sprünge auf. Sie entsprechen den fortfallenden oder hinzutretenden fixen Personalkosten, die infolge der Anpassungsmaßnahmen auftreten.[1]

---

1 Vgl. Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 488.

Sollen in den Kostenstellen eines Krankenhauses gegebene Möglichkeiten beschäftigungsabhängiger Anpassungen wahrgenommen werden - und zwar auf Initiative und unter grundsätzlicher Verantwortung des Kostenstellenleiters - , so kann die Durchsetzung dieses Organisationskonzeptes durch die Grenzplankostenrechnung maßgeblich gefördert werden. Man ordnet zu diesem Zweck die intervallfixen Teile der Zeitlöhne und Gehälter den proportionalen Kosten zu.[1] Das bedeutet für die Kostenplanung, daß Teile der Gehaltskosten bei der Vorgabe der Sollkostenfunktionen "künstlich" proportionalisiert werden. Man sollte aber nur dann so verfahren, wenn die Summe der intervallfixen Kosten in Bezug auf die Summe der variablen Kosten relativ klein ist. Andernfalls liefe man Gefahr, den Charakter des variablen Planstellensatzes zu verfälschen.

Tritt nun bei rückläufiger Beschäftigung der einer Teilproportionalisierung der Gehaltskosten entsprechende Personalabbau nicht ein, so entstehen Verbrauchsabweichungen zwischen Soll- und Istkosten. Die Abweichungen (Anregungsinformationen) zeigen sofort an, daß in der Planung vorgesehene Anpassungsmaßnahmen unterblieben sind. Diese "Kontrollautomatik" soll die Stellenleiter dazu drängen, quantitative Anpassungsprozesse bei rückläufiger Beschäftigung r e c h t z e i t i g und in dem geplanten A u s m a ß zu veranlassen.

Bei zunehmender Beschäftigung kümmern sich die Stellenleiter in der Regel von selbst um zusätzliches Personal. Auch dieser Tatsache wird die künstliche Pro-

---

1 Vgl. Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 489.

portionalisierung der Stufenkosten gerecht, da auch bei einer beschäftigungsbedingten Ausweitung der personellen Kapazität die proportionalisierte Sollkostenkurve gilt. [1]

Methodisch geht man bei der Planung meist so vor, daß man die Gehälter und Zeitlöhne für die personelle Mindestbesetzung ("Stammbesetzung") einer Stelle als fixe Kosten ansetzt und die Gehälter und Zeitlöhne, die hierüber hinaus zum Erreichen einer bestimmten Planbeschäftigung erforderlich sind, als "proportionale" Kosten einplant (Personalkosten der "Springer"). [2]

Zuständig für den Planvorschlag darüber, welche Mitarbeiter der Stammbelegschaft zuzuordnen sind und welche für quantitative Anpassungsprozesse vorzusehen sind, ist die Projektgruppe, die die erstmalige Kostenplanung im Krankenhaus durchführt, und später die Abteilung, die die Kostenstellenpläne überholt. Aus Gründen der Motivation zu plankonformem Handeln sollen die Stellenleiter an der Personalausstattungsplanung mitwirken. Bei der Planung bestehen Ermessensspielräume. Gesetzmäßigkeiten gibt es nicht. [3]

Über die Annahme des Planvorschlages muß die zuständige Linieninstanz entscheiden. Hat diese den Planansatz im Einvernehmen mit dem Kostenstellenleiter für verbindlich erklärt, so ist letzterer für die Veranlassung plangemäßer Anpassungsmaßnahmen zuständig und generell verantwortlich.

---

1 Vgl. Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 489.

2 Vgl. Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 148 f.

3 Vgl. Horngren, C. T., Accounting for Management Control: An Introduction, Englewood Cliffs, New York 1965, S. 242; Shillinglaw, G., Cost Accounting: Analysis and Control, Homewood (Ill.) 1961, S. 93.

5. Beispiel zur Planung der variablen Kosten einer Kostenstelle

Das folgende Beispiel soll die Planung der variablen Kosten einer Kostenstelle näher erläutern. Das Ergebnis der Planung ist der variable Planstellensatz. Er geht aus dem Kostenstellenplan hervor.

Es handelt sich um die Stelle "Station 1 HNO". Planperiode ist ein Kalenderjahr. Die Station hält ausschließlich Betten der allgemeinen Pflegeklasse vor. Bezugsgrößenart ist der Pflegetag. Als Planbeschäftigung der HNO-Station wird die Zahl der Pflegetage bei 85 %-iger Belegung der Normalbetten festgesetzt.[1] Eine Station ist als vollbelegt anzusehen, wenn der Ausnutzungsgrad der Normalbetten 85 % beträgt. Demnach wird im Planungszeitpunkt damit gerechnet, daß durchschnittlich jedes Bett an 310 Tagen in der Planperiode belegt sein wird. Bei 44 Normalbetten auf der Station beträgt somit die Planbeschäftigung für das Planjahr 13 640 Pflegetage.

---

1 SCHÖNE begründet diesen %-satz wie folgt: "Eine hundertprozentige Ausnutzung der Krankenbetten ist nicht möglich, weil das Krankenhaus nicht nur in Fachabteilungen gegliedert ist, sondern auf den Stationen noch eine Trennung nach Frauen, Männern und Kindern, nach septischen und aseptischen Fällen und vielfach auch noch nach besonderen Krankheiten vorgenommen werden muß. .... Hinzu kommt, daß zwischen der Entlassung eines Patienten und der Aufnahme eines neuen Patienten für die Herrichtung des Bettes und des Zimmers immer

Tabelle 1 gibt die Ergebnisse der Planung wieder.

Die eigentliche Verbrauchsplanung ist Aufgabe eines Kostenplanungsteams. Bei den im Beispiel angeführten Verbräuchen bzw. Kosten handelt es sich um

---

Fortsetzung der Fußnote von Seite 156.
eine gewisse Zeit liegen und für Notfälle eine angemessene Zahl von Betten bereitstehen soll. Außerdem muß berücksichtigt werden, daß durch die notwendigen laufenden Renovierungen der Station der Ausnutzungsgrad herabgesetzt wird. Jeder Sachkundige weiß, daß ein Krankenhaus, das eine durchschnittliche Bettenausnutzung von 90 % ausweist, ... regelmäßig zusätzliche Betten aufstellen muß, um einen solchen Ausnutzungsgrad erreichen zu können." Schöne, H., Ausgewählte Probleme der Selbstkostenrechnung, in: Zentrallehrgang 1967, hrsgeg. von der Studienstiftung der Verwaltungsleiter deutscher Krankenanstalten e. V., Bd. 17, Kulmbach 1967, S. 93.

Den Prozentsatz von 85 für die Vollbelegung nennt ebenfalls EICHHORN. Er weist aber darauf hin, daß bei modernen baulichen Lösungen des Pflegebereichs und einer flexiblen Organisation der Bettenvorhaltung und -nutzung (Bettenzentrale) die Vollbelegung mit 87,5 % oder sogar mit 90 % der Maximalbelegung von 365 Tagen je Jahr angesetzt werden kann. Vgl. Eichhorn, S., Krankenhausbetriebslehre, Bd. 1, a.a.O., S. 40 f.

Einen geplanten Ausnutzungsgrad der Betten von ebenfalls 85 % sieht ein umfassender Generalplan für die zukünftige Gesamtstruktur der medizinischen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster vor, der vom Kopenhagener Institut for funktionsanalyse og hospitalsprojektering k/s unter Mitwirkung von Vertretern der Universität und verschiedener Landesministerien erarbeitet und Mitte 1974 unterbreitet wurde. Vgl. Nachrichten und Berichte vom 17. 12. 1974, Hrsg.: Presse- und Informationsstelle der Westfälischen Wilhelms-Universität, S. 8.

Tabelle 1: Kostenplan der Kostenstelle "Station 1 HNO"

Krankenhaus XY Kostenplanung: 19....	Station 1 HNO Kostenstellen-Nr.:			Blatt 1	
Planbezugsgröße 13640 Pflegetage	Betten, allgemeine Klasse 44			Kostenstellenleiter: Stellvertreter:	
Kostenarten		Einheit	Planverbrauchsmenge	Planpreis DM/Einheit	Plankosten
Nr.	Benennung				Gesamt / prop.
	Schwesterngehälter	Std.	19 200	6	115200 / 11520
	Gehalt Schwesternschülerinnen	Std.	12 000	3	36000 / 28800
	Verbandsmaterial (versch. Arten)	Pckg. Stück	bes. Aufst.	bes. Aufst.	4100 / 4100
	Medikamente (versch. Arten)	Pckg. Stück	bes. Aufst.	bes. Aufst.	15800 / 15800
	Med. Kleinmat. z.B. Einwegspritzen Gummihandschuhe	Stück	bes. Aufst.	bes. Aufst.	13300 / 13300
	Mangelwäsche	kg	6 200	0,55	3410 / 3300
	Plättwäsche	kg	1 000	0,80	800 / 480
	Strom, Wasser	kWh cbm	bes. Aufst.	bes. Aufst.	6500 / 600
	Reparaturen u. Ersatz	DM			3200 / 2800
	Dienstbedarf	Pckg. Stück	bes. Aufst.	bes. Aufst.	3900 / 1400
		Summe			202210 / 82100
Planung geprüft: Stellenleiter einverstanden :		Var. Plangem.Ko./ Pflegetag Planeinzelkosten/ Pflegetag			6,02 4,54
		Plankostenstellensatz (variable Kosten / Pflegetag)			10,56

Werte, die das Planungsteam erarbeitet haben soll. Zu den einzelnen Kostenarten sei folgendes vermerkt:

S c h w e s t e r n g e h ä l t e r

Die Personalausstattung der Station besteht bei Planauslastung aus einer Oberschwester, die Stellenleiterin ist, acht Schwestern und zehn Schwesternschülerinnen.[1] Die Oberschwester soll nur auf i h r e r Station arbeiten, also nicht in Abhängigkeit vom Beleggrad der Station auch in anderen Abteilungen eingesetzt werden. Unter dieser Voraussetzung weist das Festgehalt, das die Oberschwester bezieht, keinerlei Abhängigkeit vom Leistungsvolumen der Stelle auf. Es besteht voll aus fixen Kosten. Diese werden grundsätzlich bei der Planung des variablen Stellensatzes beiseite gelassen. Dagegen ist vorgesehen, den Einsatz der acht Schwestern auf der Station vom Beleggrad abhängig zu machen. Falls der Beschäftigungsgrad der Station unter die Planauslastung sinkt, sollen je nach Beschäftigungsrückgang eine oder mehrere Schwestern stunden- oder tageweise in andere Kostenstellen des Krankenhauses abgestellt werden. Dieser anderweitige Einsatz der Schwestern soll insgesamt 10 % der Normalarbeitszeit auf der Station nicht überschreiten. Der relativ geringe Anteil von 10 % ist gewählt worden, weil man auf die Anwesenheit der Schwestern in der Station grundsätzlich nicht verzichten will. Jedoch hält man bei niedrigen Beleggraden kleinere Aushilfstätigkeiten der Schwestern in anderen Abteilungen des Krankenhauses für ökonomisch erwünscht[2] und von der Pflegeaufgabe her tragbar.

---

1 Der Pflegebetrieb auf der Station ist nach den Grundsätzen der Funktionspflege organisiert.

2 Vgl. zur Planung des Personaleinsatzes in den Stationen Eichhorn, S., Krankenhausbetriebslehre, Bd. 1, a.a.O., S. 238 ff.

Bei einem Monatsgehalt pro Schwester von DM 1 200 stellen sich die Gehaltskosten der Schwestern auf jährlich DM 115 200. 10 % dieses Betrages sollen beschäftigungsabhängig sein. Damit zerfällt der Betrag von DM 115 200 in DM 11 520 variable und DM 103 680 fixe Kosten.

Gehälter der Schwesternschülerinnen

Der Einsatz der Schwesternschülerinnen soll relativ eng an den Arbeitsanfall auf der Station gekoppelt werden. Die Schülerinnen lernen vor allem durch die Erledigung der anfallenden pflegerischen Arbeiten. Da bei abnehmendem Beleggrad der Arbeitsanfall zurückgeht, können nicht mehr alle Schülerinnen mit sinnvollen Tätigkeiten beauftragt werden. Daher ist vorgesehen, mit abnehmender Belegung auch die Zahl der der Station zugewiesenen Schülerinnen zu verringern, und zwar minimal bis auf zwei.

Eine Schülerin erhält monatliche Bezüge von DM 300. Bei Planauslastung der Station fallen somit jährliche Kosten in Höhe von DM 36 000, bei niedrigster Auslastung Kosten in Höhe von DM 7 200 an. Letzterer Betrag wird als fix, der Betrag von DM 28 800 als variabel angesetzt.

Verbandsmaterial, Medikamente, medizinisches Kleinmaterial

Der Verbrauch an diesen Kostengütern hängt maßgeblich von den Krankheitsbildern und -verläufen der Patienten ab. Er unterliegt damit in erheblichem Maße dem Einfluß des Zufalls. Eine proportionale Beziehung zwischen Verbrauch und Beleggrad kann aber dann zugrundegelegt

werden, wenn die Zahl der Verbrauchsfälle je Patient und Tag dem "Gesetz der großen Zahl" [1] einigermaßen genügt und die Zufallsschwankungen sich somit ausgleichen. Geht man von einer durchschnittlichen Verweildauer von rd. 9 Tagen in der HNO-Station aus,[2] so werden im Laufe eines Monats bei Planbelegung durchschnittlich ca.126 Patienten stationär aufgenommen.[3] Das führt bei einer neuntägigen Verweildauer zu 1134 Versorgungstagen je Monat. Bei dieser statistischen Masse erscheint die Kostenkontrolle auf der Basis eines durchschnittlichen Kostensatzes je Pflegetag vertretbar.

Liegen in einem Monat einmal außerordentliche Verbrauchsverhältnisse vor, so sind sie, falls ihre Kostenwirkung nicht bereits durch die Abweichungstoleranz abgefangen wird, in der Abweichungsanalyse gesondert zu berücksichtigen.

Ein Verbrauch an Verbandsmaterial usw. entsteht nicht, wenn die Station leersteht. Die Kosten werden daher ganz als proportional zur Bezugsgröße angesetzt. Bei Planbeschäftigung sollen nach Ansicht des Planungsteams Kosten wie in Tabelle 1 entstehen.

Allgemein sei zur Einbeziehung der Kosten von Arzneimitteln, Verbandsmaterial usw. in die Grenzplankosten-

---

1 Vgl. Riebel, P., Einzelkosten und Deckungsbeitragsrechnung, a.a.O., S. 16.

2 Die internen Unterlagen der besuchten Krankenhäuser weisen eine durchschnittliche Verweildauer auf den HNO-Stationen von 6,8 - 10,6 Tagen aus.

3 Nach der Belegungsplanung fallen 13 640 Pflegetage im Jahr an. Bei einer durchschnittlichen Verweildauer von 9 Tagen werden ca.1516 Patienten im Jahr, oder durchschnittlich rd. 126 Patienten je Monat stationär aufgenommen.

rechnung auf Folgendes hingewiesen. Es gibt sicherlich Kostenstellen, in denen sich eine Durchschnittsbildung bei den genannten Kostenarten für die monatliche Kontrollperiode als nicht sinnvoll erweist. Zu denken ist etwa an spezielle Abteilungen in Hautkliniken, in denen die Arzneimittel- und Verbandstoffkosten extrem schwanken (z. B. Stationen für Schwerverbrannte). In derartigen Kostenstellen müssen diese Kostenarten aus der Grenzplankostenrechnung herausgelassen werden.

Reinigung von Bettwäsche und Textilien

Wäsche und Textilien werden in einer hauseigenen Wäscherei gewaschen, gemangelt bzw. geplättet. Bei Vollbeschäftigung sollen 6200 kg Mangelwäsche und 1000 kg Plättwäsche anfallen. Die Planpreise hierfür gehen aus dem Stellenplan der Wäscherei hervor. Sie betragen für Mangelwäsche DM 0,55 je kg, für Plättwäsche DM 0,80 je kg.
Wäre die Station nicht belegt, so würde an Dienstkleidung des Stationspersonals, Tischdecken usw. 600 kg Plätt- und 200 kg Mangelwäsche anfallen. Dieser Verbrauch wird als fix eingeplant.

Die geplanten Kosten der Pflege der Bettwäsche und Textilien betragen also:

Mangelwäsche

bei Planbelegung:	6200 kg x DM 0,55	= DM	3410,-
davon fix :	200 kg x DM 0,55	= DM	110,-
und variabel :		= DM	3300,-

Plättwäsche

bei Planbelegung:	1000 kg x DM 0,80	= DM	800,-
davon fix :	400 kg x DM 0,80	= DM	320,-
und variabel :		= DM	480,-

Strom, Wasser

Strom und Wasser werden aus den Ortsnetzen bezogen. Aufgrund vorausgegangener Verbrauchsanalysen wird bei Planauslastung mit einem Betrag für Strom- und Wasserkosten in Höhe von DM 6500 pro Jahr gerechnet. Die Stromkosten sind praktisch reine Vorhaltekosten. Der Wasserverbrauch schwankt geringfügig aufgrund von Beschäftigungsänderungen. Bei der Planbezugsgröße belaufen sich die fixen Planstrom- und Planwasserkosten auf DM 5 900, die variablen auf DM 600.

Reparatur und Ersatz

Bei dieser Kostenart handelt es sich um den Ersatz "geringwertiger" Wirtschaftsgüter (Glühbirnen, Bettzeug, Geschirr, Kleingeräte usw.) sowie um kleinere Reparaturen, etwa an elektrischen Geräten und Mobiliar. Reparaturen und Ersatz werden überwiegend aufgrund von Gebrauchsverschleiß erforderlich, teilweise aber auch durch Zeitablauf.

Die Planer gehen davon aus, daß bei Planbelegung der Station Kosten in Höhe von DM 3 200 für Reparaturen und Ersatz anfallen, und zwar DM 2 800 für Gebrauchs- und DM 400 für Zeitverschleiß. Die Festsetzung dieser Beträge ist weitgehend Ermessenssache. Erfahrungen der Vergangenheit über notwendige Reparaturen und Ersatz sowie bestimmte Vorstellungen über Reparatur- und Ersatzmaßnahmen in der Planperiode führen zu den angegebenen Beträgen.

D i e n s t b e d a r f

Hierunter fallen Verbräuche an Reinigungs- und Pflegemitteln in den Waschräumen und Teeküchen, ferner Papier, Karteikarten, sonstiger Bürobedarf für das Ärzte- und Schwesternbüro, Dienstkleidung, Desinfektionsmittel usw. . Auch diese Gemeinkostenart ist in Bezug auf die Belegung teils fix, teils variabel. Gemäß einer Verbrauchsanalyse rechnet das Planungsteam im Planjahr mit DM 2 500 fixen und DM 1 400 variablen Kosten.

In dem vorstehenden Beispiel werden durch die skizzierte Kostenplanung die Plansummen der Gemeinkostenarten der Kostenstelle im Planjahr festgelegt. Sofern es sich um semivariable Kostenarten handelt, d.h. Kostenarten, unter denen fixe und variable Kosten zusammengefaßt sind, werden durch die Planung diese Bestandteile getrennt (Kostenspaltung). Für die Zwecke der Grenzplankostenrechnung interessieren nur die variablen Kosten. Die proportionalen Kostensätze je Kostenart (in Tabelle 2 nicht aufgeführt) erhält man durch Division der proportionalen geplanten Jahreskosten der einzelnen Kostenarten durch die Anzahl der geplanten Bezugsgrößeneinheiten (13 640 Pflegetage). Dividiert man die g e s a m t e n proportionalen Plangemeinkosten des Jahres (DM 82.100) durch die Planbezugsgröße, so ergibt sich der geplante proportionale Gemeinkostensatz der HNO-Station in Höhe von DM 6,02 pro Pflegetag.

Hinzuzuzählen sind die Planeinzelkosten eines Pflegetages in Höhe von DM 4,54. Die Planeinzelkosten eines Pflegetages entstehen im Beispiel durch die Verpflegungskosten.
Den Betrag von DM 4,54 weist der Stellenplan der Krankenhausküche als die durchschnittlichen variablen Kosten eines Beköstigungstages aus. Der variable Planstellensatz der HNO-Station beläuft sich somit auf DM 1o,56.

c) Kostenkontrolle im Krankenhaus im Rahmen der Grenzplankostenrechnung

1. Vorbemerkung zur Kostenkontrolle, ihre Funktionen und ihr schematischer Aufbau

Die Kostenkontrolle fördert das Erreichen des Zieles "Wirtschaftlichkeit" auf zweifache Weise.

Zum ersten dient die Kostenkontrolle der Durchsetzung der Kostenplanung. Die Sollkosten sind nämlich "nur dann eine wirksame Richtschnur für die Ausführung, wenn bekannt ist, daß die Abweichungen erfaßt und ausgewertet werden." [1]

Zum zweiten ist es mit Hilfe der Ergebnisse der Kostenkontrolle möglich, die Planungsqualität zu überprüfen. So signalisieren z. B. relativ große und häufig auftretende Sollkostenunterschreitungen, daß der "Anspannungsgrad" der Planung zu niedrig angesetzt ist. Das heißt, daß bei Gleichheit von Soll- und Istkosten Möglichkeiten der Kosteneinsparung "verschenkt" werden. Die Kostenkontrolle zeigt mithin, in welcher Richtung die Kostenplanung zu verbessern ist.

Sowohl bezüglich der Verbesserung der Planungsqualität als auch der Durchsetzung der Planung muß die

---

1 Vgl. Mellerowicz, K., Planung, Bd. 1, a.a.O., S. 28.

Kostenkontrolle A n r e g u n g s i n f o r m a - t i o n e n liefern. Diese erhält man durch Soll-Istkosten-Abweichungen, die b e s t i m m t e T o - l e r a n z g r e n z e n ü b e r s c h r e i t e n. Nicht jede Soll-Ist-Abweichung hat also den Charakter einer Anregungsinformation, sondern nur jene Abweichungen, die nicht mehr innerhalb bestimmter tolerierter Grenzen liegen.[1] Bei den hier in Rede stehenden Soll-Istkosten-Abweichungen handelt es sich um die bereits beschriebenen Verbrauchsabweichungen im System der Grenzplankostenrechnung.

Grundsätzlich soll der Ausweis von Verbrauchsabweichungen nach Kostenarten differenziert erfolgen, damit jede Kostenart einzeln kontrolliert werden kann.[2] AGTHE vertritt sogar die Ansicht, daß die Kontrolle von Verbrauchsabweichungen nur dann einen Sinn habe, wenn sie kostenartenweise durchgeführt wird.[3]

Es ist indessen zu erwägen, die Kontrolle aus Gründen der Wirtschaftlichkeit zu beschränken, indem mehrere artähnliche Kostenkategorien zusammengefaßt kontrolliert werden. So könnten z. B. in Kostenstellen des Pflegebereichs Tumbler-, Plätt- und Mangelwäsche zu der einen Kostenartengruppe "Wäsche" zusammengefaßt werden. Nur, wenn sich bei der Kostenartengruppe

---

1 Für dieses Kontrollprinzip hat sich der Begriff "management by exception" herausgebildet. Vgl. hierzu z.B. Bittel, R.L., Management by Exception, New York - San Francisco - Toronto - London 1964; v. Briel, M.R., Management by Exception, in: DU 1962, S. 158 ff. Man spricht auch vom Prinzip der Ausnahme. Vgl. Mellerowicz, K., Planung, Bd. 1, a.a.O., S. 29.

2 Vgl. Kilger, K., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 521; Mellerowicz, K., Planung, Bd. 2, a.a.O., S. 257.

3 Vgl. Agthe, K., Kostenplanung, a.a.O., S. 147.

merkliche Abweichungen zeigen, müßte eine Einzelanalyse begonnen werden.[1] Bei diesem Vorgehen saldieren sich jedoch Kostenüber- und -unterschreitungen bei den einzelnen Kostenarten. Nicht plangemäße Verbräuche der Kostengüterarten sind dann nicht mehr erkennbar. Das gilt naturgemäß für den Extremfall einer Kostenartenzusammenfassung, nämlich die einheitliche Kostenstellenabweichung, in besonderem Maße. Dennoch sollte man auf den Ausweis einer Stellenabweichung nicht verzichten, da diese Information im Rahmen einer verdichteten Berichterstattung über die Kostenentwicklung in den Stellen für die oberen Führungsinstanzen von Interesse ist. Ob und wie stark man Kostenarten zusammengefaßt kontrollieren sollte, hängt letztlich ab von den dem Krankenhaus zur Verfügung stehenden Datenverarbeitungskapazitäten sowie von dem Ausmaß möglicher Saldierungen von Kostenüber- und -unterschreitungen bei den zusammengefaßten Kostenarten.

Die Abbildung 4 zeigt schematisch den Aufbau der Kostenkontrolle im System der Grenzplankostenrechnung. Wie die Abbildung erkennen läßt, können vier Stufen unterschieden werden:

(1) Erfassung der Istkosten,

(2) Errechnung der variablen Sollkosten der Istbeschäftigung auf der Basis der erfaßten Isteinheiten der Bezugsgrößenart(en),

---

1 Vgl. Mellerowicz, K., Planung, Bd. 1, a.a.O., S. 29 f.

(3) Gegenüberstellung der Soll- und Istkosten und Ermittlung der Verbrauchsabweichung,

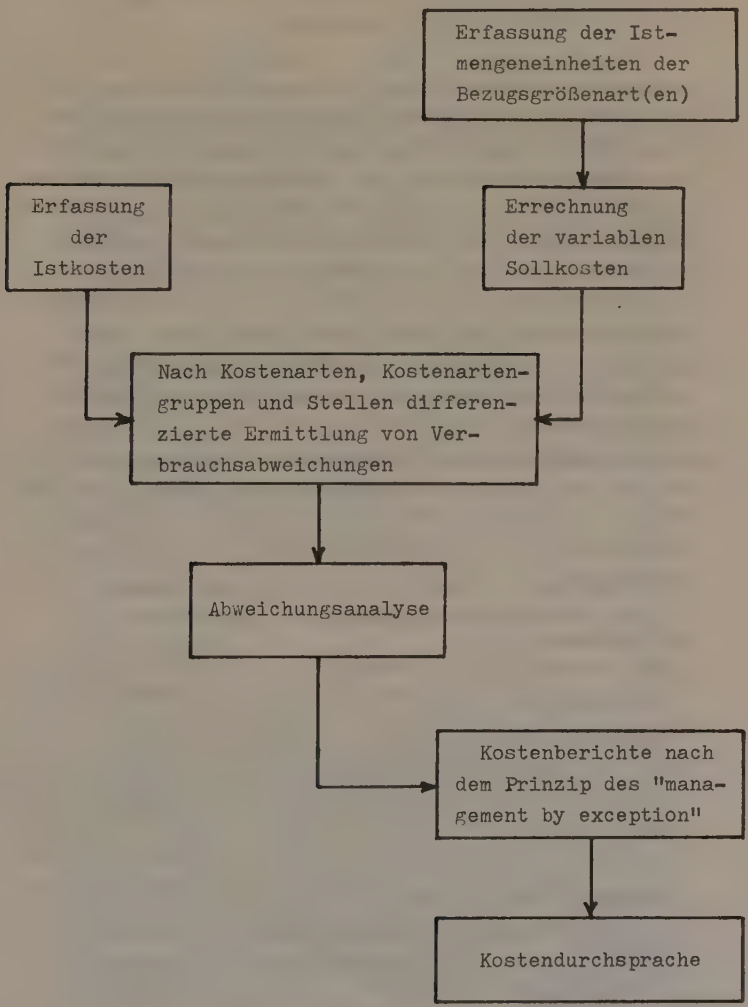
(4) Analyse der Abweichungsursachen, Erstellen von Kostenberichten und Kostendurchsprache.

Die Tätigkeiten der Stufen (2) - (4) können kostenarten-, kostengruppen und kostenstellenweise durchgeführt werden. Im folgenden sollen die einzelnen Stufen der Kostenkontrolle näher erörtert werden.

2. Erfassung der Istkosten

Die Erfassung der Istkosten erfolgt in zwei Schritten. Erstens sind die Istarbeitszeiten und Istverbrauchsmengen je Kostenstelle am Ende einer jeden Kontrollperiode mit Hilfe von Gehaltslisten, Lohnscheinen, Materialentnahmequittungen, Fieberkurven, Lieferlisten für innerbetriebliche oder von außen bezogenen Leistungen und sonstigen Verbrauchsbelegen zu erfassen. Werden Arbeitskräfte, die im Zeitlohn bezahlt werden, während des Monats in verschiedenen Kostenstellen eingesetzt, so müssen die auf die einzelnen Stellen entfallenden Arbeitszeiten erfaßt werden. Zweitens sind die Isteinsatzfaktoren mit ihren P l a n p r e i s e n zu bewerten. Infolge dieser Bewertung handelt es sich bei den Istkosten nicht um Istkosten im Sinne der Grundform der Istkosten-

Abbildung 4 : Aufbau der Kostenkontrolle im System der Grenzplankostenrechnung



rechnung, d.h. nicht um effektive Istkosten.[1] Eine Ausnahme bilden allerdings solche Istverbrauchsmengen, für die kein Planpreis gebildet worden ist. Diese Kostengüter sind mit den effektiven Aufwendungen, die sie verursacht haben, zu bewerten.

Die Istverbräuche sind unter strenger Beachtung ihrer Kostenarten- und Kostenstellenzugehörigkeit zu erfassen, damit gewährleistet ist, daß die Istkosten nach dem materiellen Inhalt der einzelnen Kostenart und der Zuordnung zu der jeweiligen Kostenstelle den Sollkosten entsprechen.[2] Sollen die Kostenstellenleiter für Kostenüberschreitungen verantwortlich gemacht werden, so ist eine Grundvoraussetzung, daß die Stellenleiter Vertrauen in die Richtigkeit der ihrer Stelle angelasteten Istkosten haben. Dieses Vertrauen kann aber nur durch eine sorgfältige Kostenerfassung gerechtfertigt werden. Fehler werden zwar meist bei der Analyse der Kostenabweichungen erkannt und können berichtigt werden. Im Wiederholungsfalle wird jedoch das Vertrauen der Stellenleiter beeinträchtigt. Die Folge ist eine Herabsetzung des Wirkungsgrades des Soll-Ist-Vergleichs.[3]

---

1 Eine Feststellung von Preisabweichungen erscheint i. a. nicht erforderlich. Zum einen ist die Aussagefähigkeit der Preisabweichungen als Maßstab für den Erfolg der Einkaufs- und Lohn- und Gehaltspolitik gering. Zum anderen werden Preisabweichungen im Rechnungswesen nach dem hier vertretenen Konzept auch nicht zu Verrechnungszwecken benötigt, da die zu den verschiedensten Zwecken erforderlichen Istkosteninformationen aus den Istzahlen der Grundrechnung abgeleitet werden können; das heißt, es bedarf keiner Preisabweichungen, um an beliebigen Stellen der Kostenrechnung aus den Plankosten wieder Istkosten abzuleiten.

2 Hierauf weist die Literatur stets hin. Vgl. z.B. Agthe, K., Kostenplanung, a.a.O., S. 145; Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 509; Mellerowicz, K., Planung, Bd. 2, a.a.O., S. 251.

3 Vgl. Agthe, K., Kostenplanung, a.a.O., S. 145.

3. Errechnung der Sollkosten

Wie die Abbildung auf Seite 169 verdeutlicht, ist die Erfassung bzw. Messung der Ist-Bezugsgrößeneinheiten je Kostenstelle und Kontrollzeitraum Voraussetzung für das Errechnen der Sollkosten und zwar sowohl bei einer undifferenzierten Sollkostensumme für die Stelle als auch bei Sollkosten, die nach Kostenarten bzw. Kostenartengruppen differenziert werden.

Bei einem Großteil der im Krankenhaus zu bildenden Kostenstellen dürfte man mit e i n e r Bezugsgrößenart auskommen. In diesen Fällen sind die variablen Sollkosten je Kostenart, Kostenartengruppe bzw. für die Stelle insgesamt nach folgenden Gleichungen zu bestimmen:

variable Sollkosten je Kostenart = variabler Plankostensatz je Kostenart · Isteinheiten der Bezugsgröße,

variable Sollkosten je Kostenartengruppe = variabler Plankostensatz je Kostenartengruppe · Isteinheiten der Bezugsgröße,

variable Sollkosten der Kostenstelle insgesamt = variabler Plankostensatz der Stelle · Isteinheiten der Bezugsgröße.

In Kostenstellen mit mehreren Bezugsgrößenarten sind die Gleichungen für jede Bezugsgrößenart gesondert anzusetzen.[1]

4. Ermittlung der Verbrauchsabweichung

Die Gegenüberstellung der Soll- und Istkosten führt zur Ermittlung der Verbrauchsabweichung.[2]

Hinsichtlich ihres Aussagewertes als Kostenkontrollziffer und ihres Ranges als Führungsinformation ist hier noch einmal folgendes hervorzuheben. Ihrer theoretischen Konzeption nach können die Verbrauchsabweichungen nur jene Unwirtschaftlichkeiten aufdecken, die der Führungsebene der Stellenleiter anzulasten sind. Unwirtschaftlichkeiten, die nicht ein Stellenleiter, sondern übergeordnete Führungsinstanzen bis hin zum Krankenhausträger zu vertreten haben, gehen in die Fixkosten der Stellen ein und können somit

---

1 Die Feststellung gilt nur für den Fall additiver Verknüpfung der Bezugsgrößen.

2 Zur Errechnung von Verbrauchsabweichungen durch den Soll-Istkosten-Vergleich vgl. z. B. Agthe, K., Die Abweichungen in der Plankostenrechnung, Freiburg i. Br. 1958, S. 15; Agthe, K., Kostenplanung, a.a.O., S. 143 ff; Käfer, K., Standardkostenrechnung, 2. Aufl., a.a.O., S. 271 ff. und 316 ff; Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 520 ff; Wille, F., Plan- und Standardkostenrechnung, a.a.O., S. 83 ff.

nicht zum Entstehen von Verbrauchsabweichungen in dieser Stelle führen. Zu solchen Unwirtschaftlichkeiten im Krankenhaus gehören zum Beispiel technisch überholte Verfahren, organisatorisch unzweckmäßige Arbeitsabläufe, für die der Stellenleiter nicht verantwortlich ist, bauliche, apparative und personelle Überkapazitäten.

Unwirtschaftlichkeiten der genannten Kategorien können mit Hilfe der Verbrauchsabweichungen nicht erkannt werden. Diese Aufgabe fällt aber auch nicht der Grenzplankostenrechnung, sondern der allgemeinen mittel- und langfristigen Krankenhausplanung, der Kosten- und Leistungsstatistik und zum Teil auch der Kostenbudgetierung zu. Die Mitwirkung der Kostenrechnung und Statistik im Bereich der mittel- und langfristigen Planung und Kontrolle der Kosten der Krankenhäuser wird an späteren Stellen diskutiert.

5. Analyse der Verbrauchsabweichung

5.1 Vorbemerkung zur Abweichungsanalyse

Die Errechnung von Verbrauchsabweichungen ist für eine wirksame Kostenkontrolle zwar notwendig, aber nicht hinreichend. Das Ermitteln einer Abweichung an sich ist noch keine Kontrolle. Die Verbrauchsabweichungen müssen vielmehr in einer Abweichungsanalyse auf ihre Ursachen hin untersucht werden. Dabei zeigt sich dann, wodurch die Abweichungen entstanden sind und meist zugleich auch, wer sie zu verantworten hat.

Im Ergebnis muß die Abweichungsanalyse jeweils die Ursachen der Unwirtschaftlichkeiten aufzeigen, damit sie abgestellt werden können.[1]

Das Auftreten einer Verbrauchsabweichung ist zunächst nur ein Indiz für nicht plangemäßes Handeln, das unter die Verantwortlichkeit des Kostenstellenleiters fällt. Die Verbrauchsabweichung kann nämlich auch auf Umständen beruhen, die der Stellenleiter nicht zu vertreten hat. Erst die Abweichungsanalyse kann hier Klarheit bringen.

Denkbare Ursachen für negative oder positive Soll-Istkosten-Abweichungen, die einem Stellenleiter nicht anzulasten bzw. zugute zu halten sind, können sein:

a) Erfahrungsgemäß werden in der Kontrollperiode immer wieder kleinere organisatorische oder technische Änderungen der Arbeitsprozesse in den Kostenstellen durchgeführt, die bei der Planung noch nicht vorhergesehen werden konnten und die nicht groß genug sind, um eine Neuplanung der Sollkostensätze zu rechtfertigen.[2] Häufig gehen derartige Prozeßänderungen auf Rationalisierungsmaßnahmen zurück und führen zu Kosteneinsparungen. Diese lassen Verbrauchsabweichungen niedriger erscheinen, als sie ohne die Rationalisierungsmaßnahmen wären. Sofern die Prozeßänderung nicht durch den Stellenleiter initiiert wurde, dürfen ihm die Kosteneinsparungen natürlich nicht zugute gehalten werden. Im umgekehrten Fall, also bei einer durch fremdbestimmte Pro-

---

1 Vgl. Mellerowicz, K., Planung, Bd. 2, a.a.O., S. 268.
2 Vgl. Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 526.

zeßänderung eingetretenen Istkostenerhöhung, ist der Stellenleiter entsprechend zu entlasten. Bis zu einer Neuplanung der Sollkostensätze sind Istkostenänderungen der vorgenannten Art im Rahmen der Kostenauswertung zusätzlich zu der ausgewiesenen Soll- Istkosten-Differenz zu berücksichtigen, um zu einer richtigen Beurteilung des Istkostenergebnisses der Kontrollperiode zu gelangen.

b) In der ersten Zeit nach Einführung der Grenzplankostenrechnung kann es zu Fehlkontierungen der Istkosten kommen, wenn das Personal, das nach der Einführungsphase die Istkosten erfaßt, von dem Planungsteam nicht intensiv genug eingewiesen wurde. Als Folge davon entstehen Soll-Istkosten-Differenzen, die selbstverständlich nicht als Verbrauchsabweichungen gelten können.

c) Es besteht auch die Möglichkeit, daß die Kostenplanung fehlerhaft ist, weil sie bei einer oder mehreren Kostenarten unrealistisch niedrige oder hohe Sollkosten vorgibt. Auch hier muß man im Rahmen der Abweichungsanalyse die Soll-Istkosten-Differenz entsprechend korrigieren oder bis zu einer Neuplanung die Kontrolle der betreffenden Kostenart(en) aussetzen.

d) Ist die Sollkostenfunktion einer Stelle unter Zugrundelegung einer quantitativen Anpassung der personellen Kapazität an Veränderungen des Beschäftigungsgrades festgelegt worden, so treten bei rückläufiger Beschäftigung Sollkostenüberschreitungen auf, wenn die

Personalbesetzung der Stelle nicht plangemäß abgebaut wird. Ein Unterbleiben des Abbaus ist jedoch nicht immer vom Stellenleiter zu vertreten. Konnte die Zahl der Arbeitskräfte der Stelle z. B. deswegen nicht verringert werden, weil in anderen Stellen kein Bedarf für diese Kräfte vorhanden war, so kann die Sollkostenüberschreitung dem Stellenleiter nicht angelastet werden.

e) Schwere Katastrophen- oder Epidemiefälle können zu einer vorübergehend äußerst starken Beanspruchung des Krankenhauses führen. In solchen Fällen ist es häufig erforderlich, von den üblichen Methoden, Verfahren oder Abläufen der Arbeit abzuweichen. Die Leistungsprozesse vollziehen sich dann völlig anders, als bei der Kostenplanung unterstellt wurde. Die daraus entstehenden Verbrauchsabweichungen nehmen eine Ausnahmestellung ein. Ihre Analyse wird weniger der laufenden Kostenkontrolle dienen, als vielmehr Erfahrungen über ökonomische Probleme der Organisation der Arbeit in derartigen Ausnahmesituationen bringen.

5.2 Durchführung der Abweichungsanalyse

Die Technik der Abweichungsanalyse kann in zwei Teilbereiche gegliedert werden:

(1) die eigentliche Untersuchung der Abweichungsursachen,

(2) die informationstechnische Darstellung der Abweichungen und ihrer Ursachen.[1]

---

1 Vgl. Mellerowicz, K., Planung, Bd. 2, a.a.O., S. 268.

Zu (1) Die Untersuchung der Abweichungsursachen ist eine komplexe Aufgabe. Zu ihrer Lösung bedient man sich verschiedener Techniken, vor allem der Befragung und Belegauswertung.[1] Ansatzpunkt der Analyse sind die errechneten Verbrauchsabweichungen, die die geltenden Toleranzgrenzen über- oder unterschreiten.[2]

Die Untersuchung der Abweichungsursachen ist von der Abteilung Kostenrechnung durchzuführen. Dieser Abteilung müssen ein oder mehrere Mitarbeiter zur Verfügung stehen, die in der Lage sind, am Monatsende mit den Kostenstellenleitern über eventuelle Sollkostenüber- oder -unterschreitungen zu sprechen. Mit MELLEROWICZ sollen diese Mitarbeiter Kostenprüfer genannt werden.[3] Die notwendige Zahl der Kostenprüfer richtet sich hauptsächlich nach der Zahl der Kostenstellen, in denen die flexible Kostenkontrolle durchgeführt wird. Die Gespräche zwischen Kostenprüfer und Kostenstellenleiter sollten im allgemeinen nicht länger als einige Minuten dauern. Daraus folgt, daß der Kostenprüfer nur einen Bruchteil seiner Arbeitskraft diesen Gesprächen zu widmen hat. Der Krankenhausträger braucht also keine "hauptamtlichen" Kostenprüfer zu beschäftigen.

Die Kommunikation zwischen den Stellenleitern und dem Kostenprüfer muß direkt und einfach sein. In vielen Fällen kann das Telefon benutzt werden. Über die gemachten Feststellungen und Absprachen genügen stich-

---

1 Vgl. Mellerowicz, K., Planung, Bd. 2, a.a.O., S. 268.

2 Vgl. derselbe, ebenda.

3 Vgl. derselbe, Planung, Bd. 2, a.a.O., S. 248.

wortartige Notizen. Spätestens am Ende des Folgemonats kommen diese Notizen erneut zur Sprache, wenn sich ein Mißstand nicht zufriedenstellend geändert hat.[1]

"Es ist nicht Aufgabe des Kostenprüfers, dem verantwortlichen Stellenleiter mit Vorwürfen gegenüberzutreten. Auch der Stellenleiter ist um wirtschaftliches Betriebsgebaren bemüht. Aufgabe des Kostenprüfers ist es, dem Stellenleiter dabei durch schnelle und zutreffende Informationen behilflich zu sein. Nur wenn eine solche Basis der Zusammenarbeit gefunden wird, kann die Kostenkontrolle Erfolg haben." [2]

Das Treffen der notwendigen Maßnahmen zum Abstellen von Unwirtschaftlichkeiten und das Ausmerzen von Planungsfehlern sind nur bei s o r g f ä l t i g e r Auswertung der Abweichungen möglich. MELLEROWICZ bezeichnet daher eine zu globale und oberflächliche Durchsprache der Abweichungen als den größten Fehler, der bei einer Plankostenrechnung auftreten kann. [3]

Zu (2) Die informationstechnische Darstellung der Abweichungen und ihrer Ursachen geschieht auf der hierarchischen Ebene der Stellenleiter in einem Stellen-

---

1 Zur Technik der Abweichungsdurchsprache vgl. Mellerowicz, K., Planung, Bd. 2, a.a.O., S. 248 f. und 273; Plaut/Müller/Medicke, Grenzplankostenrechnung, a.a.O., S. 190 - 194; Käfer, K., Standardkostenrechnung, 2. Aufl., a.a.O., S. 340; Kilger, W., Plankostenrechnung, a.a.O., S. 529.

2 Mellerowicz, K., Planung, Bd. 2, a.a.O., S. 248. MÜLLER führt aus, daß den Kostenstellenleitern durch den Nachweis von Verbrauchsabweichungen kein "Galgen" errichtet, sondern das Kostenbewußtsein der Stellenleiter geschult und entwickelt werden soll. Vgl. Plaut/Müller/Medicke, Grenzplankostenrechnung, a.a.O., S. 191.

3 Vgl. Mellerowicz, K., Planung, Bd. 2, a.a.O., S. 249.

bogen. Dieser weist die variablen Soll- und Istkosten und die Verbrauchsabweichung gemäß vorangegangener Organisationsentscheidung für die einzelne Kostenart, für Kostenartengruppen oder die Stelle insgesamt aus.[1] Eventuell können weitergehende Angaben zu den Soll- oder Istkosten, Verbrauchsverhältnissen usw. in zusätzlichen Arbeitsblättern, Listen usw. gemacht werden. Diese Unterlagen sind sofort nach Vorliegen den Stellenleitern zuzuleiten.

Relevante Abweichungen werden bei manueller Bearbeitung der Stellenbögen farbig oder auf sonst eine Weise markiert.[2] Bei maschineller Bearbeitung können die betreffenden Posten gesondert aufgelistet werden. Nach der Kostendurchsprache mit dem Stellenleiter bzw. der Stellenleiterin sollte der Kostenprüfer im Stellenbogen Vermerke über die Ursachen relevanter Abweichungen sowie über Maßnahmen zur Abstellung von etwaigen Mängeln in den Leistungsprozessen usw. anbringen. Die Stellenbögen eignen sich nicht für die Unterrichtung der den Stellenleitern vorgesetzten Instanzen, da die Bögen zu detailliert sind. Den übergeordneten Instanzen müssen zusammengefaßte Abweichungsberichte vorgelegt werden.[3] Über Form und Ausmaß der Verdichtung der Berichterstattung muß im Einzelfall entschieden werden. Maßgeblich sind u. a. die diesbezüglichen Wünsche der zu informierenden Instanzen sowie die informationstechnischen Möglichkeiten des Rechnungswesens.

Treten in einer Stelle außergewöhnliche Umstände ein, die ein plangemäßes Ablaufen der Leistungsprozesse nicht mehr erlauben, so haben die für die Kostenkontrolle zuständigen Personen Z w i s c h e n b e r i c h t e

---

1 Vgl. Mellerowicz, K., Planung, Bd. 2, a.a.O., S. 247.
2 Vgl. derselbe, Planung, Bd. 2, a.a.O., S. 247.
3 Vgl. derselbe, Planung, Bd. 2, a.a.O., S. 249 f.

an die Bereichsleiter bzw. Leitungsgremien abzugeben.[1] Die Abteilung Kostenrechnung hat neben der ordentlichen auch eine außerordentliche Informationspflicht, die sich auf alle wichtigen Sonderfälle erstreckt.[2]

II. Die Kostenbudgetierung

a) Allgemeine Bemerkungen zu der Kostenbudgetierung in Krankenhäusern

Der Grundgedanke und das führungstechnische Prinzip der Kostenbudgetierung im Krankenhaus ist verwandt mit der gegenwärtig praktizierten Leitung kommunaler Krankenhäuser über Haushaltstitel oder freigemeinnütziger Krankenhäuser über die Positionen eines Finanzplans. In allen Fällen werden ökonomische Sollgrößen vorgegeben und den Sollgrößen entsprechende Istwerte gegenübergestellt. Überschreitet die Differenz bestimmte Toleranzen, so wird das zum Anlaß genommen, entweder zukünftig die Verwirklichung der Planung besser zu überwachen, oder die Planung selbst zu revidieren oder beides zu tun. Trotz dieses gemeinsamen führungstechnischen Basisprinzips existieren erhebliche Unterschiede zwischen der Führung über Haushalts- bzw. Finanzpläne einerseits und Kostenbudgets andererseits.

Zu den wichtigsten Unterschieden zählen:

---

1 Vgl. Mellerowicz, K., Planung, Bd. 2, a.a.O., S. 250.
2 Vgl. derselbe, ebenda.

(1) Die Kostenbudgets enthalten neben primären auch s e k u n d ä r e Kosten. Das heißt, die Budgets erfassen auch innerbetriebliche Leistungen. Die Haushalts- und Finanzpläne dagegen sind rein monetäre Rechnungen. Als solche können sie innerbetriebliche Leistungen n i c h t berücksichtigen. Wenn aber auf sparsamen Mitteleinsatz hingewirkt werden soll, so darf die Inanspruchnahme innerbetrieblicher Leistungen nicht aus dem Blickfeld ausgeklammert werden. Es kommt auf die Erfassung a l l e r Verbräuche, nicht nur der ausgabenwirksamen, an. Die Budgetierung von Kosten leistet daher mehr für die Förderung der Wirtschaftlichkeit im Krankenhaus als die Budgetierung von Ausgaben (wenn man das Ausgabe-Soll des kommunalen Haushaltsplans oder die Ausgabeposten der Finanzpläne freigemeinnütziger Krankenhäuser einmal als budgetierte Ausgaben bezeichnet).

(2) Die Kostenbudgetierung, wie sie hier für Krankenhäuser konzipiert wird, soll für (größere) T e i l b e r e i c h e des Krankenhauses durchgeführt werden. Ein Kostenbudget für das Krankenhaus insgesamt erscheint aus folgenden Gründen verzichtbar bzw. von keinem oder nur geringem führungstechnischen Nutzen.

- Die erforderliche Abstimmung der Ausgaben mit den Einnahmen des Krankenhauses und die Einbindung des Krankenhauses in die Finanzwirtschaft der Trägerorganisation muß sich in der monetären Sphäre bewegen. Hierzu dienen die ohnehin aufgestellten Finanz- und Haushaltspläne. Sie erfüllen den Zweck der finanziellen Koordination besser als ein etwa für das gesamte Haus veranschlagtes Kostenbudget, da man aus letzterem erst mit Hilfe einiger Nebenrechnungen zu einer reinen Ausgabenrechnung gelangt. Durch die Nebenrechnungen müßten die sekundären Kosten aus dem Gesamtbudget eliminiert und ausgabenwirksame Kosten,

die mangels Beeinflußbarkeit durch den Bereichsleiter nicht in das Budget aufgenommen wurden, zum Gesamtbudget addiert werden.

- Die Abweichungen zwischen den budgetierten und den tatsächlichen Kosten sollen aus den bekannten führungstechnischen Gründen unter die Verantwortung e i n e r Führungskraft fallen. Diesem Grundsatz trägt eine bereichsweise Budgetierung Rechnung, nicht dagegen ein Budget für das gesamte Krankenhaus. Während das Krankenhaus als ganzes durch ein oder mehrere Gremien geführt wird, sind die Leiter der üblicherweise unterschiedenen oder zum Zweck der Kostenbudgetierung unterscheidbaren größeren Teilbereiche E i n z e l p e r s o n e n .

(3) Da die Budgetierung keine geschlossene, das gesamte Krankenhaus umspannende Rechnung zu sein braucht, können Aufbau und Durchführung sukzessiv erfolgen; das heißt, man kann mit einem ersten Bereich beginnen und weitere Bereiche erst dann in Angriff nehmen, wenn man genügend Erfahrungen mit dem Einsatz der Kostenbudgetierung gesammelt hat. Das erleichtert die Einführung dieses Teils der Kostenrechnung in Krankenhäusern.

Besonders planungs- und überwachungsbedürftig ist die Kostenentwicklung im medizinischen Sektor der Krankenhäuser.[1] Daher sollte man bei der Einführung der Kostenbudgetierung in einem Krankenhaus bei den einzelnen medizinischen Fachbereichen beginnen.

---

1 Diese Hypothese wird im nachfolgenden Abschnitt erhärtet.

b) Die Kostenbudgetierung für medizinische Fachbereiche

1. Die Budgetierung der Kosten der medizinischen Fachbereiche, ein besonders dringlicher Schritt zur Reform des Rechnungswesens der Krankenhäuser

Die in jüngster Zeit häufig anzutreffende Ansicht, daß Ärzte dazu neigen, die wirtschaftlichen Schranken der Krankenhäuser und auch der gesetzlichen Krankenversicherungen zu ignorieren, hat zu der mehr und mehr vernehmlichen Forderung geführt, die Ärzte überall dort stark zu kontrollieren, wo sie durch ihre Tätigkeit Krankenhausmittel verbrauchen.[1]

Im Zusammenhang mit der Analyse von Antinomien zwischen den Zielvorstellungen des Krankenhausträgers und der Krankenhausärzte weist EICHHORN darauf hin, daß bei den Medizinern und beim leitenden Pflegepersonal eine weitverbreitete Risikoaversion zu beobachten sei. Sie äußere sich darin, daß der sicherste und maximal mögliche Behandlungserfolg angestrebt werde, wobei man vielfach die therapeutischen und pflegerischen Maßnahmen überzöge, ohne die hierdurch entstehenden Kosten gebührend zu berücksichtigen. Das Bestreben der Ärzte und des leitenden Pflegepersonals, unter allen Umständen jegliches Risiko zu vermeiden, führe zu einer Art von M a x i m i e r u n g s t e n d e n z im Bereich von Diagnostik, Therapie und Pflege.[2]

---

1 Vgl. Frömming, N., Strukturorganisation und Entscheidungsprozeß im Krankenhaus aus verhaltenstheoretischer Sicht, Diss. Münster 1973, S. 86.

2 Vgl. Eichhorn, S., Krankenhausbetriebslehre, Bd. 2, a.a.O., S. 71.

Ohne den gesundheitspolitischen Vorteil derartiger Maximierungstendenzen abschwächen zu wollen, muß doch auf die kostenpolitischen Konsequenzen hingewiesen werden. Angesichts der bereits kaum noch steigerungsfähigen volkswirtschaftlichen Belastungen der Gesundheitspflege ist es nicht vertretbar, daß die Mediziner unter Verweis auf die Forderung nach optimaler Krankenversorgung in einseitiger Weise "die Partei des Patienten ergreifen und damit völlig unrealistisch eine nun einmal nicht gegebene Unerschöpflichkeit der materiellen Mittel postulieren." [1]

Um hier eine durchgreifende Änderung zu erzielen, ist es erforderlich, daß bei den Ärzten eine Änderung ihres Rollenverständnisses in dem Sinne herbeigeführt wird, daß sie sich weit mehr als bisher a u c h als ö k o n o m i s c h e Leitungsinstanz der Organisation Krankenhaus verstehen. Man muß den Arzt dazu bringen, die finanziellen Grenzen der Krankenhausarbeit selbst zu erkennen und ihn die Verantwortung für Verstöße hiergegen mittragen zu lassen. Das aber bedeutet, daß der Arzt maßgeblich an der Fixierung der Niveaus der ökonomischen Ziele des Krankenhauses und an ihrer Durchsetzung zu beteiligen ist.[2]

Vor diesem Hintergrund ist die im folgenden diskutierte Kostenbudgetierung für die einzelnen medizinischen Fachbereiche zu sehen.
Die zuständige Instanz im Krankenhaus sollte mit jedem Chefarzt nach den Prinzipien des partizipativen Führungs-

---

1 Frömming, N., Strukturorganisation, a.a.O., S. 86.

2 Vgl. Eichhorn, S., Krankenhausbetriebslehre, Bd. 2, a.a.O., S. 77.

etwa die anzustrebende Zielgröße, hier ein jährliches Kostenbudget, vereinbaren. Dieses ist das Ziel, über das der medizinische Fachbereich im Sinne des management by objectives geführt wird.[1]

2. Budgetaufstellung

2.1 Charakterisierung des Fachbereichsbudgets

Der Hauptzweck der Fachbereichsbudgetierung besteht in der Abstimmung des Kostenanfalls in den einzelnen medizinischen Fachbereichen mit den dem Krankenhaus zur Verfügung stehenden Mitteln.[2]
Darüberhinaus müssen mit der Budgetierung aber auch Aspekte der Wirtschaftlichkeit verfolgt werden. Die Budgetkosten sind unter der Fragestellung zu bemessen: Was darf für bestimmte Aktivitäten nach wirtschaftlichen Erwägungen höchstens aufgewendet werden? In den Budgetansätzen muß demnach erstens die finanzielle Limitierung des Krankenhauses und zweitens eine sparsame Mittelverwendung zum Ausdruck kommen.

---

1 Neben dem Kostenbudget sind andere ökonomische oder teilweise ökonomische Zielgrößen denkbar, z.B. bestimmte durchschnittliche Verweildauern.

2 Die Aussage gilt nur für jene Kosten, die während der Laufzeit eines Budgets auch zu Auszahlungen führen.

Die Budgetkosten sind die für die Planperiode erwarteten Verbräuche im weitesten Sinne (Sachmittel, Dienstleistungen, menschliche Arbeit), multipliziert mit den erwarteten durchschnittlichen Preisen dieser Periode. Die Budgetierung kann die Planpreise für primäre und sekundäre Kostengüter verwenden, die bereits im Rahmen der Grenzplankostenrechnung festgesetzt worden sind; denn diese Preise repräsentieren das erwartete Niveau der Preise der einzelnen Kostengüterarten im Budgetjahr. Für Sachmittel, Dienst- und Arbeitsleistungen, die nicht im Planpreiskatalog der Grenzplankostenrechnung enthalten sind, müssen jeweils erwartete Jahresdurchschnittspreise gebildet werden.

Die so bestimmten Budgetkosten sind Plankosten im Sinne vorausberechneter Istkosten.[1] Sie gelten für e i n e n ganz bestimmten durchschnittlichen Beschäftigungsgrad im Planjahr. Die Fachbereichsbudgetierung ist mithin nicht wie die Grenzplankostenrechnung daraufhin angelegt, aus einer einmal durchgeführten Kostenplanung Sollkosten für variierende Beschäftigungsgrade abzuleiten. Insoweit kann die Fachbereichsbudgetierung als s t a r r e Kostenplanung bezeichnet werden.[2] "Starr" heißt jedoch nicht, daß das Budget unbedingt eingehalten werden muß. Bei der praktischen Anwendung der Budgets kann es vielmehr erforderlich werden, bis zu einem gewissen Grad eine Anpassung der Budgetvorgaben an Veränderungen der tatsächlichen Ver-

---

1 Zu dieser Charakterisierung der Budgetkosten vgl. Heinen, E., Kostenlehre, Bd. 1, a.a.O., S. 345.

2 Zur starren Kostenplanung vgl. Agthe, K., Kostenplanung, a.a.O., S. 63 ff; derselbe, Das Rechnen mit Budgets, in: Handbuch der Kostenrechnung, Herausgeber R. Bobsin, München 1971, S. 152 ff; Heinen, E., Kostenlehre, Bd. 1, a.a.O., S. 347 ff; Nowak, P., Kostenrechnungssysteme, a.a.O., S. 105.

hältnisse vorzunehmen. Dadurch wird die Realitätsnähe des Budgets gewährleistet oder auch eine während des Jahres erfolgte Änderung der Zielniveaus kostenmäßig zum Ausdruck gebracht. Wird zum Beispiel während des Jahres die Erlössituation des Krankenhauses durch verstärkte Kapazitätsauslastung verbessert, so kann etwa das bis dahin angestrebte Zielniveau beim Behandlungs- und Pflegedienst angehoben werden, indem durch Neueinstellung von Personal die Behandlungs- und Pflegeintensität erhöht wird. Das Budget ist dann um die zusätzlich anfallenden Personalkosten aufzustocken.

Das Wesen des Fachbereichsbudgets - wie auch des oder der Budgets für den Verwaltungs- und Wirtschaftsbereich des Krankenhauses - liegt mithin "nicht so sehr in der Vorgabe von Sollkosten, die Maßstab für die Wirtschaftlichkeit des Kostengüterverbrauchs sein sollen, als vielmehr in der Vorgabe von Kostensummen, die im Rahmen finanzieller Überlegungen für die betreffende Kostenstelle (den betreffenden Fachbereich, d. V.) freigegeben werden" [1]

Soll der Chefarzt für die Einhaltung seines Budgets verantwortlich gemacht werden können, so muß der Grundsatz gelten, daß es nur von ihm, dem Chefarzt, beeinflußbare Kosten enthalten darf. Es handelt sich hier um den gleichen Grundsatz wie in der Kostenkontrolle im Rahmen der Grenzplankostenrechnung. Man sollte aber nicht nur die Möglichkeit des Überschreitens bzw. allenfalls des Einhaltens des Budgets ins Auge fassen. Vielmehr gehört zum Konzept der Führung über Kostenbudgets auch die Möglichkeit der Unterschreitung der vorgegebenen Kosten bei Einhaltung vereinbarter Leistungsstandards. In diesem Fall muß die Kostenersparnis auch eindeutig dem Fachbereichsleiter zugute-

---

1 Agthe, K., Kostenplanung, a.a.O., S. 63.

zuhalten sein. Auch dieser Aspekt bestärkt die Forderung, grundsätzlich nur solche Kosten zu budgetieren, die von den Dispositionen des Fachbereichsleiters abhängen.

Sieht man einmal von zeitabhängigen Abschreibungen ab - die für die Budgetierung ohnehin nicht in Frage kommen, weil der Mediziner den der zeitabhängigen Abschreibung zugrunde liegenden Verzehr nicht beeinflussen kann-, so gibt es kaum wesentliche Kostenarten in einer Fachklinik, die innerhalb eines Jahres nicht der Disposition des Chefarztes zugänglich wären. Der Chefarzt kann häufig in gewissen Grenzen auf die Lohn- und Gehaltskosten einwirken, indem er Einstellungen, Entlassungen, Gehaltserhöhungen, Zulagen usw. empfiehlt, ablehnt, mit Nachdruck fordert und dergleichen. Ferner kann er den Verbrauch an Medikamenten und medizinischem Bedarf in weiten Bereichen beeinflussen, da er hierüber direkt oder indirekt durch Anweisungen oder Empfehlungen für Ober- und Assistenzärzte entscheidet. Hierfür ist allerdings Voraussetzung, daß die Ärzte die Preise der Arzneien und sonstigen medizinischen Bedarfsgüter kennen, damit die preisgünstigsten verordnet werden können. In der Regel kennen die Ärzte die Preise aber nicht.[1] Den Ärzten müssen daher aktuelle Preislisten vorgelegt werden.

Der Chefarzt beeinflußt des weiteren in den medizinisch-technischen Abteilungen die Art und Menge der Arbeitsleistungen sowie die Sorgfalt und Schnelligkeit der Arbeit. Letztlich hat er auch den Kostenanfall in den Pflegestationen weitgehend in der Hand, da er über Medikation und Verweildauer bestimmt.

---

1 Zu diesem Ergebnis gelangt eine vom hessischen Sozialminister in Auftrag gegebene Studie über die Kalkulation der Pflegesätze in vier hessischen Krankenhäusern. Vgl. Arbeit für Wirtschaftsprüfer, o. V., in: Die Wirtschaftswoche, Nr. 43 vom 17. 10. 1975, S. 26. Im gleichen Sinne äußerten sich eine Reihe von Krankenhausärzten auf Befragen durch den Verfasser.

Es ist also eher schwierig, Kostenarten, die im Fachbereich anfallen und auf die der Chefarzt n i c h t einwirken kann, ausfindig zu machen.

In der Regel entziehen sich aber Kosten, die außerhalb eines Fachbereiches entstehen, der Beeinflussung durch einen Klinikleiter. Diese aus der Sicht des leitenden Arztes fremdbestimmten Kosten dürfen n i c h t in das Budget aufgenommen werden, damit sich der Arzt bei einer Budgetüberschreitung nicht exkulpieren kann.

Der Begriff der Fremdbestimmung ist in dem Sinne, wie er hier gebraucht wird, näher zu erläutern. Der Chefarzt muß nicht nur die von ihm selbst verursachten Kosten, sondern auch die von den ihm untergebenen Mitarbeitern verantworten. Dennoch kann man hier nicht von Fremdbestimmung sprechen, da das kostenverursachende Handeln der Mitarbeiter von den Anweisungen des Arztes abhängt. Das Budget soll gerade den leitenden Mediziner dazu bringen, auch den Kostenanfall, der auf die Handlungen seiner weisungsgebundenen Mitarbeiter zurückgeht, im Sinne des ökonomischen Zielkomplexes des Krankenhauses zu steuern.

Der Begriff der Fremdbestimmung der Budgetkosten muß aber noch von einer anderen Seite her beleuchtet werden. In den Verhandlungsprozessen, die zur Aufstellung des Budgets zwischen dem Chefarzt und der zuständigen Krankenhausinstanz stattfinden, wird es unterschiedliche Auffassungen über diese oder jene Kostenposition geben. Im Laufe der Verhandlungsprozesse muß dann eine Entscheidung herbeigeführt werden, womöglich gegen ursprüngliche Intentionen des Mediziners. Das heißt, das Handeln des Arztes wird zwar insofern fremdbestimmt, als ein Anpassen seiner Tätigkeit an die ökonomischen Ziele des Krankenhauses stattfindet. Diese Anpassung

vollzieht sich aber e x a n t e , also vor der endgültigen Budgetaufstellung und findet ihren Niederschlag im Budget. Nur e x p o s t , das heißt nach der Budgetaufstellung darf keine Fremdbestimmung mehr stattfinden. Da die Chefärzte in ihren Fachbereichen in der Regel in außerordentlichem Maße autonom sind, kann man davon ausgehen, daß ihnen im allgemeinen niemand in ihre laufende Tätigkeit "hineinreden" wird. In dieser Hinsicht ist eine Fremdbestimmung einmal budgetierter Kosten kaum zu erwarten.

Sollte der Chefarzt einmal aufgrund unvorhergesehener Ereignisse Kosten veranlassen müssen, die die Budgetansätze übersteigen, oder verursachen unterstellte Mitarbeiter Kosten, die der Chefarzt nicht zu vertreten hat, so sind diese Fälle bei der Budgetkontrolle gesondert zu berücksichtigen.

2.2 Grundfragen der Planung und Vorgabe der Budgetkosten sowie der Zuständigkeiten für die Budgetaufstellung

1. Das Budget ist grundsätzlich abteilungsweise (Pflegestationen, medizinisch-technische Abteilungen, OP-Stationen usw.) und innerhalb der Abteilungen kostenartenweise aufzubauen. Das Gesamtbudget für den Fachbereich ergibt sich dann als Zusammenfassung der budgetierten Kostenbeträge der einzelnen Abteilungen. Dabei kommt es der Budgetaufstellung zustatten, wenn die Kostenplanung im Rahmen der Grenzplankostenrechnung schon durchgeführt worden ist. Der Budgetplaner kann sich dann auf die Kostenplanungen für die der flexiblen Kostenkontrolle unterworfenen Stellen stützen.

Die Planung der medizinischen Kernbereiche erweist sich insofern als schwierig, als die Leistungs- und Kostenzusammenhänge kaum Gesetzmäßigkeiten aufweisen. Wegen der Heterogenität des Krankengutes bieten sich kaum Möglichkeiten der Generalisierung und Standardisierung der Diagnose- und Therapiehandlungen. Im medizinischen Kernbereich herrscht weder die technische Rationalität wie in vielen Abteilungen des Wirtschafts- und des medizinisch-technischen Bereichs, noch die relativ uniforme Struktur der Pflegebedürfnisse der Patienten auf den Pflegestationen.

Das bedeutet aber nicht, daß die Kosten des medizinischen Kernbereichs einer Fachklinik nicht planbar seien. Sie sind planbar, allerdings nur in relativ globaler Form und auch weniger auf der Basis von exakten Berechnungen als vielmehr aufgrund von Schätzungen, die man weitgehend aus den Verbrauchsverhältnissen der Vergangenheit abzuleiten gezwungen ist.

Unter den Grundlagen der Budgetplanung nimmt die erwartete Auslastung des Fachbereichs einen wichtigen Platz ein. Zum einen wirkt die Auslastung des Fachbereichs über die vereinnahmten Leistungsentgelte auf die Summe der dem Krankenhaus im Budgetjahr insgesamt zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel ein. Diese Summe kann das Limit des einzelnen Fachbereichs bestimmen. Zum anderen beeinflußt die erwartete Auslastung der Teilkapazitäten des Fachbereichs die Höhe einzelner Budgetansätze von der Seite der Kostenentstehung her; denn die Zubilligung der meisten Arten von Sachmitteln, Dienstleistungen und auch eines Teils des ausführenden Personals sollte von der erwarteten Auslastung abhängig gemacht werden.

Weitere wichtige Grundlagen der Budgetplanung sind die erwarteten Preise für Sachmittel auf den Beschaffungsmärkten, die Tarifsätze bzw. Gehaltsverträge für das

Fachbereichspersonal sowie die Grenzkostensätze für innerbetriebliche Leistungen.

Die Kostenplanung auf dem Gebiet der Sachmittel wird in der Regel an dem Mengengerüst der Kosten ansetzen, wobei geplante Verbräuche mit den erwarteten jeweiligen durchschnittlichen Marktpreisen bzw. den geplanten Grenzkostensätzen für innerbetriebliche Leistungen zu multiplizieren sind.
In einzelnen Fällen wird es aber auch notwendig oder hinreichend sein, die Kostenbeträge für bestimmte Massengüter oder Massengütergruppen ohne ein genau quantifiziertes Mengengerüst festzusetzen.
Die zu budgetierenden Personalkosten können weitgehend aus den Personalverträgen abgeleitet werden.

2. Zwar muß ein Fachbereichsbudget abteilungs- und kostenartenweise aufgebaut werden. Jedoch ist es nicht derart differenziert dem leitenden Arzt vorzugeben. Eine detaillierte Vorgabe würde den Fachbereichsleiter in seinen Dispositionen über die Aufteilung der zur Verfügung stehenden Kostensumme einengen. Die relativ weitreichende Anbindung der ärztlichen Entscheidungen an einen Kostenplan würden den medizinischen Fortschritt hemmen und die Bereitschaft zur Improvisation und zu nichtroutinemäßigen Leistungen lähmen.

Die Mängel einer detaillierten Vorgabe können am Modell der Führung kommunaler Krankenhäuser über die Haushaltstitel studiert werden. Das titelgebundene Denken schnürt die erforderliche Flexibilität der Betriebsführung meist schon von vornherein ab.[1]

---

1 Vgl. Eichhorn, P., Kommunale Regiebetriebe, a.a.O., S. 81.

Ein detailliertes Budget müßte vom Arzt eher als ein Eingriff in die ihm von der Sache her zufallenden Führungskompetenzen angesehen werden. Differenzierte Kostenvorgaben werden vor allem den Verhältnissen im medizinischen Kernbereich nicht gerecht. Das Budget sollte daher im allgemeinen ungegliedert, d. h. in einer Summe, dem Klinikleiter vorgegeben werden.

3. Die Frage der Zuständigkeit für die Budgetaufstellung umfaßt zwei Aspekte: einmal die eigentliche Kostenplanung, zum zweiten die Beschlußfassung über die Planansätze. Die eigentliche Kostenplanung führt zum Budgetentwurf. Das Erarbeiten des Entwurfs sollte in die Hände von Kostenplanern gelegt werden, da die leitenden Mediziner kaum Zeit für diese Planungstätigkeiten aufbringen können. Jedoch sollte es nicht ausgeschlossen sein - eher ist es wünschenswert - , daß sich die Chefärzte bereits in diesem Stadium der Budgetaufstellung in die Planung einschalten. Das kann zum Beispiel so geschehen, daß der leitende Arzt mit den Kostenplanern kurze Vorabgespräche führt.

Der Budgetentwurf ist einem Beschlußgremium vorzulegen. Im Organisationsmodell von ADAM ist hierfür das Krankenhausmanagement vorgesehen, im derzeit dominierenden Organisationsmodell die Krankenhausleitung oder der Krankenhausausschuß. Im Rahmen der Beschlußfassung sind konträre Ansichten über einzelne Budgetansätze zwischen dem betreffenden Arzt und dem Beschlußgremium zum Ausgleich zu bringen. Das Beschlußgremium sollte einen Vertreter des Kostenplanungsteams hören, da sich die Kostenplaner im Laufe ihrer Tätigkeit meist eingehende Kenntnisse der Kostenstruktur des Krankenhauses angeeignet haben werden.

Bedingt durch den raschen Fortschritt der Medizin und der Medizinaltechnik wird der Arzt immer mehr fordern, als das Krankenhaus zu finanzieren in der Lage ist; das bestätigt die Praxis.[1] Das Hauptproblem der notwendigen Beschneidung der Forderungen der Ärzte, sowohl bei der Budgetierung der laufenden Kosten als auch bei den Investitionen, besteht darin, daß Nichtmediziner im Krankenhausmanagement bzw. in der Krankenhausleitung oder im Krankenhausausschuß oft nicht abschätzen können, welche Forderungen des Arztes vordringlich bzw. "unabdingbar" notwendig sind.[2] Setzt sich das Entscheidungsgremium einfach über berechtigte Forderungen des Facharztes hinweg, so verstößt es gegen medizinische Krankenhausziele, da dann der medizinische Fortschritt im Krankenhaus verlangsamt wird. Hier muß der Mediziner im Krankenhausmanagement bzw. der ärztliche Direktor in der Krankenhausleitung das Entscheidungsgremium frei von berufsständischer Solidarisierung beraten.

Es zeigt sich wieder, daß ein Führungskonzept, das nach medizinischer und nach kaufmännischer Leitung institutionell trennt, nicht vertretbar ist. Die Mediziner müssen vielmehr in einem gewissen Ausmaß in die wirtschaftliche Gesamtverantwortung für das Krankenhaus miteinbezogen werden. Das kann zwar für die Ärzte eine unliebsame Beschäftigung mit neuen Problemen zur Folge haben; eine Mitarbeit der Mediziner an

---

1 Vgl. Eichhorn, S., Krankenhausbetriebslehre, Bd. 2, a.a.O., S. 76.

2 Vgl. derselbe, ebenda.

der Bewältigung der wirtschaftlichen Probleme des Krankenhauses erscheint jedoch - wie in den jüngsten Arbeiten über die Führungsstruktur der Krankenhäuser betont wird - unerläßlich.[1]

3. Budgetkontrolle

3.1 Kontrollrhythmus

Die Planperiode beträgt ein Jahr. Am Ende des Jahres sind die Istkosten den Budgetkosten gegenüberzustellen.

Zusätzlich sollte aber die Abweichung zwischen Ist- und Budgetkosten mehrmals im Laufe des Jahres festgestellt werden. Geschähe das nicht, so könnte mit Hilfe der Budgetierung lediglich kontrolliert werden, "was" im abgelaufenen Jahr "war". Der leitende Arzt braucht aber bereits w ä h r e n d des Jahres Dispositionshilfen für sein ökonomisch relevantes Handeln, damit er schon während des Jahres feststellen kann, ob und wie weit er sich von den im Budget niedergelegten Zielgrößen zu entfernen beginnt.

---

1 Vgl. Adam, D., Krankenhausmanagement, a.a.O., S. 39 - 69; Frömming, N., Strukturorganisation, a.a.O., z. B. S. 72 - 75 und 86 f; Eichhorn, S., Krankenhausbetriebslehre, Bd. 2, a.a.O., S. 63-84.

Geeignet erscheint ein vierteljährlicher Kontrollrhythmus und eine entsprechende Gliederung des Budgets. Die Kontrolle ist dann so durchzuführen, daß zusätzlich zur Jahreskontrolle die Istkosten per 31. März, 30. Juni und 31. Oktober einem Viertel, der Hälfte und drei Vierteln der Budgetsumme gegenübergestellt werden.

3.2 Erfassung der Istkosten

Aus dem Hauptzweck der Fachbereichsbudgetierung - Ausgabenbegrenzung - leitet sich der Grundsatz ab, die Istverbräuche mit den e f f e k t i v e n Preisen zu bewerten. Bei Massengütern (medizinischer oder Laborbedarf usw.) kann es aus Gründen der Einfachheit und des Erfassungsaufwandes erforderlich werden, die Verbräuche statt mit effektiven Preisen mit durchschnittlichen oder auf eine andere Weise festgesetzten Preisen zu bewerten.

Die primären Istkosten eines Fachbereichs lassen sich jederzeit aus der stellenbezogenen Kostenartenrechnung entnehmen.

Die Ermittlung der sekundären Istkosten geschieht in zwei Schritten. Erstens sind die Verbräuche an jenen innerbetrieblichen Leistungen der Fachklinik zu erfassen, die der Fachbereich von externen Abteilungen bezogen hat. Ein Teil dieser Verbräuche

ist bereits im Rahmen der flexiblen Kostenkontrolle erfaßt worden. Der Rest muß mit Hilfe von Belegen, Verbrauchsaufschreibungen, -berechnungen usw. ermittelt werden. Zweitens sind die Verbräuche mit den Grenzkostensätzen der abgebenden Stellen zu bewerten. Bereits vorliegende g e p l a n t e Grenzkostensätze können verwendet werden, wenn die Planpreise, auf denen sie beruhen, noch marktnah sind. Andernfalls sind die Grenzkostensätze auf Istkostenbasis zu kalkulieren.

3.3 Toleranzen und Abweichungsanalyse

Bei der Kostenkontrolle im Rahmen der Fachbereichsbudgetierung gilt ebenso wie bei der Kostenkontrolle im System der Grenzplankostenrechnung das Prinzip des management by exception. Das bedeutet, im Kontrollprozeß werden nur solche Abweichungen, die bestimmte Toleranzgrenzen überschreiten, als unzulässig angesehen.

Problematisch ist jedoch das Festlegen der Toleranzen. Hier ist zwischen den Kontrollprozessen während des Jahres und am Jahresschluß zu unterscheiden. Bei den Kontrollen während des Jahres sind Abweichungen der Ist- von den Budgetkosten insofern für die Kontrollinstanz unbeachtlich, als zu erwarten ist, daß diese Abweichungen im Laufe des ganzen Jahres durch die Stelle wieder auszugleichen sind. Allerdings sollte die

Kontrollinstanz eingreifen (Rücksprache mit dem Chefarzt, Beratung hinsichtlich der weiteren Tätigkeit usw.), wenn die Größenordnung der Abweichung die Befürchtung rechtfertigt, daß es dem Arzt während des Restes des Jahres nicht mehr gelingen wird, mit den Istkosten annähernd im Rahmen des Budgets zu bleiben.

Auch die Kostenkontrolle am Jahresende kann nur eine Kontrolle in groben Zügen sein. Es wird praktisch nie gelingen, eine von einem Mediziner zu vertretende Abweichung exakt zu ermitteln. Die Budgetkosten beruhen zu stark auf Schätzungen, und die Istkosten können kaum so genau von nicht zu vertretenden Bestandteilen bereinigt werden, als daß es sinnvoll wäre, eine exakte, vom Mediziner zu vertretende Abweichung ermitteln zu wollen. Es kann immer nur darum gehen, die vom leitenden Arzt zu vertretende Abweichung als relativ globalen Wert zu errechnen. Insoweit ist eine starre Anwendung fester Toleranzgrenzen auch bei der jährlichen Kostenkontrolle problematisch.

Die einzelnen Schritte des Kontrollverfahrens sind:

1. Gegenüberstellung der Jahres-Ist- und Jahres-Budgetkosten - Errechnung der Abweichung;

2. Abweichungsanalyse mit dem Ziel, den vom Fachbereichsleiter zu vertretenden Teil der Abweichung zu ermitteln;

3. Beurteilung dieser "zu vertretenden Restabweichung" bezüglich ihrer Zulässigkeit im Sinne des management by exception.

Zu 1. Die Errechnung der Differenz zwischen Ist- und Budgetkosten ist eine rein schematische Arbeit. Sie bereitet keine kostenrechnerischen Schwierigkeiten.

Zu 2. Man muß sich stets vor Augen halten, daß die Fachbereichsbudgetierung ein relativ grobes Mittel der Kostenkontrolle ist. Man sollte sich daher bei der Abweichungsanalyse nicht in Details verlieren. Die Abweichungsanalyse erfüllt im allgemeinen ihren Zweck, wenn sie w e s e n t l i c h e , vom Chefarzt nicht zu vertretende Bestandteile der Budget-Istkosten-Abweichung aufdeckt. Lediglich in jenen Fällen, in denen es schwierig ist, die "zu vertretende Restabweichung" der Kategorie "zulässig" oder "nicht zulässig" zuzuordnen, muß die Abweichungsanalyse verfeinert werden.

Vom Facharzt nicht zu vertretende Abweichungen können sowohl von der Planungs- als auch von der Istkostenseite her entstanden sein. Budgetüberschreitungen aufgrund unrealistischer Budgetansätze können dem Arzt ebensowenig angelastet werden wie fremdbestimmte Istkosten. Die Abweichungsanalyse muß sich daher auf zweierlei erstrecken:

- die Angemessenheit der Budgetkosten,
- die Fremdbestimmung der Istkosten.

Im Rahmen der Abweichungsanalyse kann es im allgemeinen nur darum gehen, den Arzt von Abweichungsbestandteilen zu e n t l a s t e n . Es ist zwar auch möglich, daß eine Angemessenheitsprüfung zeigt, daß die Istkosten einer bestimmten Kontrollperiode eigentlich niedriger hätten sein müssen, weil z. B. die Istauslastung der Fachklinik niedriger war als die Planauslastung. Wenn man mit dem Fachbereichsleiter jedoch

nicht rechtzeitig ein entsprechend gekürztes Budget vereinbart hat, kann man ihm am Jahresende nicht entgegenhalten, er hätte die Budgetsumme unterschreiten müssen. Ein solches Argumentieren wäre nur bei einem außerordentlichen Zurückbleiben der Ist- hinter der Planauslastung möglich. Im allgemeinen muß der Mediziner davon ausgehen können, daß er hinsichtlich seines ökonomisch relevanten Handelns entlastet wird, wenn er das Budget einhält.

Nach erfolgter Abweichungsanalyse steht die "zu vertretende Restabweichung" als ungefährer Kostenbetrag fest.

Zu 3. Bei der Prüfung der Zulässigkeit der "zu vertretenden Restabweichung" wird es zwei Fälle von Abweichungen geben:
Erstens Abweichungen, die klar und offensichtlich in die Kategorie zulässig oder nicht zulässig einzureihen sind; zweitens Abweichungen, deren Einordnung zweifelhaft ist. Hier muß die Kontrollinstanz unter Würdigung aller Umstände zu einem Schluß kommen.

Gelangt die Kontrollinstanz zu dem Ergebnis, daß eine Abweichung nicht mehr als zulässig angesehen werden kann, so sind die Ursachen der Abweichung zu ergründen, soweit das nicht bereits in der Abweichungsanalyse geschehen ist. Gemeinsam mit dem Arzt ist dann nach Wegen zu suchen, wie Budgetüberschreitungen in Zukunft zu vermeiden sind.Häufen sich die Fälle unzulässiger Budgetüberschreitungen, so müssen Sanktionen gegen den verantwortlichen Arzt in Erwägung gezogen werden.

4. Wirksamkeit der Kostenbudgetierung als Hilfsmittel für die Bindung der medizinischen Autonomie an die ökonomischen Ziele des Krankenhauses

Die Planvorgabe und Abweichungsermittlung im Rahmen der Fachbereichsbudgetierung dürfte für sich allein schon bewirken, daß die Mediziner ihren Dispositionen verstärkt auch wirtschaftliche Aspekte zugrundelegen.

Die Fachbereichsbudgetierung ist jedoch nur dann ein wirksames Mittel für die Durchsetzung der ökonomischen Ziele des Krankenhauses im medizinischen Bereich, wenn an das Nichterreichen vereinbarter Budgets Sanktionen gekoppelt werden. Die Sanktionen müssen positive wie negative Wirkungen für die verantwortlichen Ärzte umschließen.[1] Möglichkeiten der Sanktionierung bieten sich nach ADAM über die Gestaltung der Einstellungsverträge für die leitenden Ärzte. Hier ist an eine Staffelung der Abgaben aus dem Liquidationsrecht oder an eine Staffelung des Gehaltes nach dem Grad der Budgeteinhaltung zu denken.[2] Ferner können häufig über die Befristung der Anstellungsverträge Anreize für die Beachtung der wirtschaftlichen Ziele des Krankenhauses durch die leitenden Mediziner geschaffen werden. Bei den Anstellungsverträgen, die üblicherweise sehr langfristig bzw. auf Lebenszeit abgeschlossen werden, hat bereits die

---

1 Vgl. Adam, D., Krankenhausmanagement, a.a.O., S. 57.

2 Vgl. derselbe, ebenda.

Sicherheit, die mit der Einstellung verbundenen Bedürfnisse nach Status, Prestige und Selbstverwirklichung als auch alle materiellen Bedürfnisse langfristig befriedigen zu können, einen Motivationsverlust hinsichtlich der Berücksichtigung kollektiver Ziele (hier: des Budgets) zur Folge. Mit einer kürzeren Befristung der Einstellungsverträge kann meist ein Anreiz geschaffen werden, die Beiträge zum Zielkomplex des Krankenhauses zu erhöhen. Die Erhöhung der Motivation ist dann darin zu sehen, daß eine Nichtverlängerung des Einstellungsvertrages bei krassen negativen Abweichungen vom vereinbarten Zielniveau (hier: dem Budget) in den Bereich möglicher Sanktionen gerückt wird.[1]

Ähnliche Vorstellungen diskutiert EICHHORN. Danach könnten die Gehälter der Chefärzte in einen fixen und einen variablen Teil aufgespalten, und die Höhe der variablen Gehaltsanteile an die Erfüllung des Budgets gekoppelt werden.[2] Auch EICHHORN's Konzept sieht finanzielle Anreize für die Unterschreitung von Voranschlägen eines vorgegebenen Wirtschaftsplanes vor.[3] ADAM und EICHHORN weisen gleichermaßen darauf hin, daß die Kosteneinsparungen niemals zu Lasten des fixierten bzw. notwendigen Niveaus der ärztlich-pflegerischen Leistungen gehen dürfen.[4]

---

1 Vgl. Frömming, N., Strukturorganisation, a.a.O., S. 202.

2 Vgl. Eichhorn, S., Krankenhausbetriebslehre, Bd. 2, a.a.O., S. 79.

3 Vgl. derselbe, ebenda.

4 Vgl. Adam, D., Krankenhausmanagement, a.a.O., S. 57; Eichhorn, S., Krankenhausbetriebslehre, Bd. 2, a.a.O., S. 79.

c) Die Kostenbudgetierung für den Verwaltungs- und Wirtschaftsbereich

Bei der Größenordnung der Verwaltungs- und Wirtschaftsabteilungen der Krankenhäuser erscheint auch hier die Anwendung der Kostenbudgetierung möglich, wenn die Grenzplankostenrechnung einen zu hohen Aufwand verursacht. Der Anteil des Wirtschafts- und Verwaltungsbereichs an den gesamten laufenden Krankenhauskosten beträgt rd. 27 %.[1] Bei einem Jahreskostenbudget eines mittelgroßen Krankenhauses (600 Betten) in Höhe von ca. DM 25 Mio beläuft sich das zu budgetierende Kostenvolumen auf rd. DM 6,75 Mio. je Jahr.[2]

Die ökonomischen Ziele der Kostenbudgetierung im Administrations- und Wirtschaftsbereich sind die gleichen wie im medizinischen Sektor, nämlich,

- Anhebung der Wirtschaftlichkeit der laufenden Arbeitsprozesse bzw. Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit auf einem hohen Niveau und

- Begrenzung der ausgabenwirksamen Kosten auf den durch die Einnahmen des Krankenhauses abgesteckten Rahmen.

Die Grundsätze der Ein- und Durchführung der Kostenbudgetierung im Verwaltungs- und Wirtschaftsbereich gleichen ebenfalls denen, die für die medizinischen Fachkliniken gelten. Sie brauchen daher hier nicht untersucht zu werden.

Es ist aber zu prüfen, ob im Verwaltungs- und Wirtschaftsbereich - wie bei den Medizinern - die führungsorganisatorischen Voraussetzungen für die Budgetierung vorliegen; genauer: es ist zu untersuchen,

---

1 Vgl. Kihm/Schäfer/Stiefel, Relation, a.a.O., S. 45.

2 Die Größenordnung des Betrages von DM 6,75 Mio versteht sich für den Fall, daß keine wesentlichen Kostenarten von der Budgetierung ausgenommen werden.

ob eine B e z u g s p e r s o n für ein Kostenbudget gefunden werden kann (Als Bezugsperson für ein Kostenbudget wird jemand bezeichnet, für den ein Kostenbudget aufgestellt wird und der für die Einhaltung des Budgets verantwortlich zeichnet.). Die Möglichkeit einer sinnvollen Bestimmung von Bezugspersonen im Verwaltungs- und Wirtschaftsbereich hängt von der jeweils vorliegenden Führungsstruktur eines Krankenhauses ab.

Bei jener Strukturvariante, nach der sich externe Organe des Krankenhausträgers die Leitungsbefugnis im laufenden Verwaltungs- und Wirtschaftsbetrieb des Krankenhauses überwiegend vorbehalten, erscheint eine Kostenbudgetierung nicht sinnvoll: Externe Personen wie Dezernenten der Trägerkörperschaft treffen zwar die wichtigsten Entscheidungen und stellen Richtlinien auf, kommen aber als Bezugspersonen nicht in Betracht, und zwar hauptsächlich deswegen nicht, weil sie die Vielzahl der für den Betriebsablauf notwendigen Anweisungen nicht geben können. Es hätte jedoch auch keinen Sinn, interne Instanzen, etwa den Verwaltungsleiter, als Bezugsperson auf ein Kostenbudget zu verpflichten, weil sie bzw. er sich für die Einhaltung des Budgets weder verantwortlich fühlen noch gemacht werden könnte.

Die entgegengesetzte Strukturvariante zeichnet sich dadurch aus, daß die externen Trägerorgane die Entscheidungsbefugnisse auf dem Gebiet der laufenden Verwaltungs- und Versorgungsprozesse delegieren. Die Leitungskompetenz liegt dann in den Händen des Krankenhausdirektoriums bzw. der Betriebsleitung. Diese Instanz überträgt die Kompetenzen gemäß der üblichen Ressortbildung auf den Verwaltungsleiter. Insoweit

könnte der Verwaltungsleiter Bezugsperson für ein Kostenbudget für den Verwaltungs- und Wirtschaftsbereich sein.

In der derzeitigen Praxis wird der Verwaltungsleiter aber nicht selten von Seiten des Krankenhausträgers oder des ärztlichen Mitglieds im Krankenhausdirektorium oder der Betriebsleitung bei einzelnen betrieblichen Entscheidungen unter Druck gesetzt. Dieser Umstand muß nicht prinzipiell dazu führen, daß der Verwaltungsleiter als Bezugsperson eines Kostenbudgets auszuscheiden hätte, denn die Kostenwirkungen einiger weniger Eingriffe in die Führungsaktivität des Verwaltungsleiters dürften häufig ermittelt und von der Ist-Budgetkosten-Abweichung abgezogen werden können. Wird aber einem Verwaltungsleiter derart in seine Führungskompetenzen eingegriffen - von welcher Seite auch immer - , daß eine Eliminierung der Kostenwirkungen dieser Eingriffe aus der Ist-Budgetkosten-Abweichung im wesentlichen nicht mehr gelingt, kann der Verwaltungsleiter nicht Bezugsperson für ein Kostenbudget sein. Bei der Mehrzahl der Krankenhäuser der Bundesrepublik Deutschland entfällt dann auch die Möglichkeit einer sinnvollen Budgetierung der Kosten der Verwaltung und Versorgung überhaupt, da in der Regel außer dem Verwaltungsleiter keine Führungskraft des Mittel- oder Oberbaus der Krankenhausleitung im Verwaltungs- und Wirtschaftsbereich existiert. Das Führungsteam "Krankenhausdirektorium" ist jedenfalls als verantwortliche Instanz für ein Kostenbudget wenig geeignet, da erstens auch dieses Team Eingriffe von Trägerorganen in die Betriebsführung hinnehmen muß und zweitens Sanktionen bei Budgetüberschreitungen nur schwer oder gar nicht möglich sind, weil sich das einzelne Teammitglied unter Hinweis auf die Entscheidungen und Handlungen der anderen Mitglieder

meist exkulpieren kann.

In Krankenhäusern mit großen technischen Abteilungen können auch Leiter dieser Abteilungen bei entsprechender Kompetenzausstattung als Bezugspersonen in Frage kommen. Ferner ist daran zu denken, daß im Falle der Kooperation von Krankenhäusern größere zentrale Ver- und Entsorgungsbetriebe entstehen. Mit den Leitern dieser Betriebe könnten ebenfalls Kostenbudgets vereinbart werden, sofern sie über entsprechende Führungskompetenzen verfügen. Es ist also durchaus eine sinnvolle Anwendung von Kostenbudgets für einzelne große Ver- oder Entsorgungsabteilungen denkbar.

Allerdings gewinnt in den überwiegend technischen Abteilungen die Bedingung eines positiven Nutzen-Kosten-Verhältnisses für die Kostenbudgetierung an Gewicht. Soll das Nutzen-Kosten-Verhältnis vertretbar sein, so muß die Bezugsperson über genügend "Dispositionsmasse" verfügen, das heißt, die Kostenbeträge, die sie aufgrund von Weisungen an ihre Mitarbeiter einsparen kann, müssen groß genug sein, um die Inkaufnahme der Kosten der Kostenbudgetierung zu rechtfertigen. Die modernen technischen Komplexe des Wirtschaftsbereichs der Krankenhäuser sind aber gerade durch einen hohen Automatisierungsgrad der Arbeitsprozesse gekennzeichnet. Den Leitern solcher Bereiche verbleiben daher unter Umständen nur relativ wenige Möglichkeiten des Eingreifens in die Vollzugsprozesse und damit des Einsparens von Kosten.

Das gekennzeichnete Cost-Benefit-Problem ist naturgemäß in jedem Krankenhaus anders gelagert und zwar auf der Kosten- wie auf der Nutzenseite. Nur sehr eingehende Untersuchungen könnten in Zweifelsfällen Aussagen darüber begründen, ob die Kostenbudgetierung für bestimmte überwiegend technische Teilbezirke des Ver- und Entsorgungssektors eines Krankenhauses unter dem Nutzen-Kostenaspekt lohnen wird.

Abschließend sei betont, daß es darauf ankommt, der oder den Bezugspersonen im Verwaltungs- und Wirtschaftsbereich vor Augen zu führen, daß die Kostenbudgets den Charakter einer Leitlinie haben, an der die Bezugspersonen ihre Führungsentscheidungen ausrichten können. Die Bereitschaft der Verwaltungsleiter und eventueller anderer Bezugspersonen, die ökonomischen Ziele des Krankenhauses anzustreben, ist zweifellos vorhanden. Die Kostenplanungsteams müssen vor und während der Einführung der Budgetierung den Bezugspersonen überzeugend darlegen, daß ihnen die Ist-Budgetkosten-Vergleiche während des Jahres, und die Abweichungsanalyse zum Jahresschluß h e l f e n , die wirtschaftlichen Ziele des Krankenhauses in ihrem Kompetenzbereich zu verwirklichen. Sanktionen bei Budgetüberschreitungen sind - wie bereits betont - bei gravierenden und permanenten Verstößen gegen die Budgetdisziplin ins Auge zu fassen.

III. Planung und Kontrolle der mittel- und längerfristig nicht oder schwer beeinflußbaren Kosten

a) Planungsfelder, Planungsziele und Mitwirkung der Kostenrechnung an der Planung

Die Grenzplankostenrechnung und die Kostenbudgetierung gestatten, jene Kosten im Krankenhaus zu planen und zu kontrollieren, die in Zeiträumen von einem Monat bis zu einem Jahr beeinflußbar sind. Hierbei handelt es sich - mit gewissen Ausnahmen - um Kosten, die im Rahmen der gegebenen Kapazitäten, der angewandten Verfahrenstechniken und Organisationsformen anfallen. Nachfolgend ist die Mitwirkung der Kostenrechnung bei der Planung und Kontrolle jener Kosten zu untersuchen, die durch die Schaffung und Bereithaltung der personellen und Betriebsmittelkapazitäten und die Anwendung bestimmter Arbeitsverfahren und Organisationsformen verursacht werden. Die Kosten dieser Kategorie sind n a c h vollzogener Investition und Personaleinstellung, n a c h eingeführten Organisationsstrukturen und Verfahren längere Zeit nicht oder nur sehr schwer oder nur unwesentlich zu beeinflussen bzw. abzubauen. Die Gründe dafür sind finanzieller, juristischer, kommunal-, gesundheits- oder sozialpolitischer Natur. Die in Rede stehenden Kosten werden nachfolgend als Fixkosten im weiteren Sinne bezeichnet. Der Zusatz "im weiteren Sinne" (i.w.S.) soll darauf hinweisen, daß außer den Fixkosten in der Terminologie der betrieblichen Kostenrechnung weitere mittel-

und längerfristig nicht oder schwer beeinflußbare bzw. abbaubare Kosten gemeint sind, und zwar in erster Linie die mit den Sachinvestitionen verbundenen Folgekosten. Das sind z. B. notwendige Ergänzungsbeschaffungen bei dem Kauf von Apparaten und technischen Anlagen, auch deren typbedingte Betriebskosten, ferner Wege-, Transport-, Reinigungs- und Instandhaltungskosten bei Krankenhausneu- und -umbauten usw..

Die wirtschaftlichen Ziele der Planung und Kontrolle der Fixkosten i. w. S. sind wiederum die Abstimmung der künftig anfallenden Kosten dieser Kategorie mit der Finanzierbarkeit, wobei die Mittel nach den Maximen des ökonomischen Prinzips einzusetzen sind. Die aktuelle Diskussion der Kosten der Krankenhäuser und des gesamten Gesundheitswesens der Bundesrepublik Deutschland in den Massenmedien unterstreicht die Notwendigkeit qualifizierter Planung und Kontrolle der Fixkosten i. w. S..

Die Planungsfelder sind eingangs zu diesem Gliederungspunkt angesprochen worden: Es gilt, für bestimmte angestrebte medizinische, pflegerische, organisatorische, ver- und entsorgungstechnische Zwecke, Bau-, Ausstattungs-, Organisations-, Verfahrens-, Arbeitsablaufpläne aufzustellen, die die Erreichung der gewollten Zwecke erwarten lassen. Das sind technische, medizinische, soziologisch-psychologische Planungsaufgaben. Sie liegen zunächst im Vorfeld der Ökonomie. Ist dann zwischen Alternativplänen oder

über die Annahme eines bestimmten Einzelplanes zu entscheiden, müssen zuvor die Kostenkonsequenzen der Pläne ermittelt werden.

Hier beginnt die Aufgabe der Kostenrechnung im Rahmen der Planung der Fixkosten i. w. S. : Die Kostenrechnung hat an der Umsetzung der Sach- und Funktionsplanung in eine Kostenplanung mitzuwirken. [1] Mit anderen Worten: Die Kostenrechnung hat dazu beizutragen, daß die medizinisch, technisch, architektonisch, juristisch usw. zulässigen Handlungsmöglichkeiten mit Sollkosten bewertet werden, zu dem Zweck, daß der Krankenhausträger oder ein sonstiges entscheidungsbefugtes Organ

1. die finanzielle Tragbarkeit beurteilen und
2. auf der Basis von Soll-Sollkosten-Vergleichen die kostengünstigste Handlungsmöglichkeit auswählen kann.

Die Sollkosten sind entweder unmittelbar aus dem Zahlenmaterial der laufenden Istkostenrechnung, der Kosten- und Leistungsstatistik, der Grenzplankostenrechnung oder der Kostenbudgetierung zu entnehmen oder durch Nebenrechnungen zu ermitteln. Letztere können entweder allein in der Kostenrechnung oder im Zusammenwirken mit internen Planungsabteilungen oder externen technischen Büros usw. durchgeführt werden.

---

1 Vgl. Heiser, H. C., Budgetierung, a.a.O., S.23 f.

b) Ziele und Methoden der Kontrolle der mittel- und längerfristig nicht oder schwer beeinflußbaren Kosten und Mitwirkung der Kostenrechnung an der Kontrolle

Nach der Schaffung der Sach- und personellen Kapazitäten sollten die Leitungsorgane eines Krankenhauses ständig überwachen, ob die Kapazitäten im Zeitablauf rationell genutzt werden. Der Begriff "rationelle Nutzung" ist komplex. Er hat einen quantitativen und einen qualitativen Aspekt. Ersterer stellt auf das Verhältnis der möglichen bzw. Sollauslastung zu der Istauslastung ab. Dabei kann es um die Auslastung des Krankenhauses insgesamt, einzelner Teilbereiche, Maschinengruppen oder Apparaturen oder den Faktor Arbeit gehen. Die Nutzungskontrolle in qualitativer Sicht soll zeigen, ob die produktiven Faktoren in einer Weise genutzt werden, die die Leistungspotentiale der Faktoren in qualitativ optimalem bzw. befriedigendem Ausmaß erschöpft. Qualitativ schlecht genutzt ist z. B. die Arbeitskraft einer ausgebildeten Krankenschwester, wenn relativ große Anteile ihrer Arbeitszeit auf Hausarbeiten und Tätigkeiten der Grundpflege entfallen.

Beide Aspekte der Nutzungskontrolle sind eng miteinander verbunden und lassen sich häufig nicht scharf voneinander trennen. Das wird besonders deutlich beim Faktor Arbeit. Die Nutzungskontrolle nimmt hier den Charakter einer Produktivitätskontrolle an, bei der quantitative und qualitative Gesichtspunkte häufig ineinander übergehen.

Der führungstechnische Zweck der Nutzungskontrolle besteht darin, Anregungsinformationen zu liefern, und zwar für Dispositionen, die auf die Vermeidung von Leerkosten[1] abzielen. Letztere entstehen sowohl auf dem Gebiet der quantitativen wie der qualitativen Nutzung. Im wesentlichen handelt es sich um folgende zwei Gruppen von Dispositionen:

1. Die Nutzungskontrolle soll durch den Nachweis der Abweichungen der Istnutzung von einer angestrebten bzw. geplanten Nutzung die zuständigen Instanzen veranlassen, Maßnahmen zu ergreifen, um die Istnutzung der Plannutzung in Zukunft wieder anzugleichen.

2. Zeigt die Nutzungskontrolle, daß die angestrebte bzw. die Plannutzung dauerhaft nicht erreicht wird, so soll diese Tatsache die zuständigen Instanzen anregen, quantitative oder qualitative Anpassungsprozesse einzuleiten.

Die Methoden der Nutzungskontrolle sind unterschiedlich, je nachdem ob sie sich auf

(1) das Krankenhaus insgesamt,
(2) das Anlagevermögen,
(3) den Faktor "Arbeit"

beziehen. Nachfolgend werden die Methoden der Nutzungskontrolle im Krankenhaus untersucht. Dies geschieht ohne Trennung nach qualitativer und quantitativer Nutzung, da die einzelnen Methoden häufig beide Aspekte erfassen.

---

1 Unter Leerkosten sind die Kosten nicht beanspruchter Kapazität zu verstehen. Die Kosten der genutzten Kapazität bezeichnet man als Nutzkosten. Vgl. z. B. Gutenberg, E., Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 1, Die Produktion, 14. Aufl., Berlin-Heidelberg-New York 1968, S. 336 ff;
Heinen, E., Kostenlehre, a.a.O., S. 174 ff.

Zu (1) Die Nutzungskontrolle für das Krankenhaus insgesamt kann am durchschnittlichen Beleggrad der Krankenhausbetten anknüpfen. Diesen Weg beschreitet die Bundespflegesatzverordnung. Sie geht davon aus, daß die Behandlung und Pflege in einem Krankenhaus unwirtschaftlich ist, wenn das Krankenhaus im Kalenderjahr einen durchschnittlichen Beleggrad von unter 75 % aufweist.[1]

Diese Form der Fixkostenkontrolle hat zwar den Vorteil, daß sie sehr einfach ist. Sie enthält aber auch zwei wesentliche Nachteile.

1. Die Kontrollgröße "durchschnittlicher Beleggrad des Krankenhauses" ist viel zu global. Sie zeigt weder die Belegung der einzelnen Fachkliniken noch die Auslastung der Behandlungs-, Versorgungs- und Verwaltungskapazitäten. Die Nutzungskontrolle muß also auch an den Teilkapazitäten ansetzen.

2. Der durchschnittliche Beleggrad des Krankenhauses sagt nichts über die Verweildauer im Krankenhaus aus. Dabei gehört das Überziehen der Verweildauer über das medizinisch notwendige Maß hinaus zu den bedeutendsten Ursachen unwirtschaftlicher Krankenversorgung, da hierdurch in langfristiger Sicht der Bedarf an Krankenhausbetten und Pflegepersonal unnötig aufgebläht

---

1 Vgl. § 18 (7) BPflV. Die Vorschrift sieht daher für Beleggrade von unter 75 % Abzüge von den Verordnungsselbstkosten vor.

wird[1] und in kurzfristiger Sicht bei dem geltenden Preisrecht die durchschnittlichen Kosten je Patient überhöht werden. Analog zum Kostenabzug wegen Minderbelegung nach § 18(7) BPflV wäre daher ein Kostenabzug wegen überzogener Verweildauer gerechtfertigt.

Zu (2) Die Nutzungskontrolle im Bereich des Anlagevermögens (Gebäude, teure diagnostische und therapeutische Apparaturen, zentrale Versorgungseinrichtungen, Desinfektions- und Sterilisationsanlagen, EDV-Anlagen usw.) soll die I s t a u s n u t z u n g einer g e p l a n t e n A u s n u t z u n g[2] gegenüberstellen. Über die Abweichungen sind die kontrollberechtigten Instanzen in geeigneter Form zu informieren.

Die Maßgrößen der Auslastung müssen je nach Art des Betriebsmittels oder der Betriebsmittelgruppe festgelegt werden.

---

1 Vgl. Adam, D., Krankenhausmanagement, a.a.O., S. 80. ADAM zeigt, daß durch eine Senkung der Verweildauer von gut 18 Tagen im Jahre 1971 für Akutkrankenhäuser in der Bundesrepublik Deutschland um 3 bis 4 Tage der Bedarf an Krankenhausleistungen mit einer rd. 20 % geringeren Bettenkapazität befriedigt werden kann. Verweildauersenkungen von 3 bis 4 Tagen sind unter bestimmten Voraussetzungen medizinisch durchaus denkbar, wie das Beispiel USA zeigt. Dort ist die Verweildauer in den Akutkrankenhäusern um mehrere Tage kürzer als in der BRD. Das ist allerdings auch mit auf die unterschiedliche Behandlungstiefe der Krankenhäuser zurückzuführen. In den USA sind die Diagnose und Nachbehandlung in stärkerem Maße aus dem Betätigungsfeld der Krankenhäuser ausgegliedert als in der BRD.

2 Die Planausnutzung soll im allgemeinen nicht die technische oder sonstwie determinierte Maximalauslastung sein. Arbeiten bestimmte Betriebsteile unter Maximalauslastung, so befinden sie sich in aller Regel in einer Phase progressiver Kosten und hoher Störungsanfälligkeit. Die Planausnutzung muß demnach praktisch auf eine etwas geringere Maximalauslastung abstellen. Vgl. zu diesem allgemeinen Planungsgrundsatz z. B. Gutenberg, E., Die Produktion, a.a.O., S. 355; Mellerowicz, K., Planung, Bd. 2, a.a.O., S. 283.

Bei Gebäuden sind konkrete quantitative Maßgrößen kaum praktikabel. Die Ausnutzungskontrolle wird sich daher eher durch sachkundige Inaugenscheinnahme oder die Überprüfung der Einhaltung von Raumverteilungsplänen vollziehen. Bei medizinischen Apparaturen wie Röntgengeräten, Kobaltbomben zur Strahlentherapie oder Dialysegeräten kommen Leistungskennziffern wie Betriebsstunden je Tag, Woche oder Monat oder Anwendungsfälle pro Woche oder Monat in Betracht.
Im Wirtschafts- und Verwaltungsbereich kann eine ähnliche Kennziffernbildung sinnvoll sein: Betriebsstunden je Zeiteinheit (z.B. EDV-Anlagen), kg Outputgewicht je Zeiteinheit (z.B. Wäscherei), Transportkilometer je Fahrzeug und Zeiteinheit (Fuhrpark), durchschnittlich genutzte Quadratmeter Lagerfläche oder Kubikmeter Lagerraum (Lager- und Kühlhäuser).

Zu (3) Die ökonomische Bedeutung des Faktors "Arbeit" wird anhand der Kostenstruktur der Krankenhäuser deutlich: 55 - 75 % der gesamten Kosten entfallen auf Löhne und Gehälter.[1] Der weitaus überwiegende Anteil davon besteht aus Fixkosten i. w. S..

Die Ärzte, Schwestern und Angestellten bzw. Zeitlöhner in den Wirtschafts- und Verwaltungsabteilungen bieten ihre Arbeitskraft während ihrer Anwesenheit in ihrem Arbeitsbereich dem Krankenhaus zur Nutzung an. Es liegt aber am Krankenhaus, diese Leistungen auch abzunehmen. Die Überwachung der Nutzung des Faktors "Arbeit" wirft

---

1 Vgl. Adam, D., Krankenhausmanagement, a.a.O., S. 94.

das im Personalbereich im allgemeinen schwierige Problem der Leistungsmessung auf.
Bei repetitiven Aufgaben dürfte die Meßbarkeit der Arbeiten noch gegeben sein. Maßgrößen sind etwa ausgefüllte Formularsätze, Patientenabrechnungen, Laboruntersuchungen, Quadratmeter gereinigter Fußböden oder Fenster je Arbeitskraft oder Gruppe von Arbeitskräften und Zeiteinheit. Insgesamt ist der Anteil der mit Hilfe dieser Größen meßbaren Arbeiten am gesamten Arbeitsvolumen im Krankenhaus jedoch vergleichsweise gering. Der größte Teil der Gehalts- bzw. Zeitlohnempfänger im Krankenhaus gibt Arbeitsleistungen ab, die auf eine praktikable Weise kaum oder gar nicht meßbar sind.

Bei der Suche nach einer geeigneten Methode zur Überprüfung der Nutzung des Leistungsangebotes dieses Personenkreises sollte man sich folgende allgemeine Erkenntnisse der Organisationslehre vor Augen halten. Unklare Zielsetzungen, fehlende Abgrenzungen von Zuständigkeiten und Verantwortungen, wenig rationale Arbeitsmethoden und Verfahren, als ungerecht empfundene Entlohnung, überholte Führungsstrukturen, verhindern oftmals durch Leerlauf, Reibungsverluste, mangelnde Motivation der Mitarbeiter eine optimale Inanspruchnahme der angebotenen Arbeitsleistungen.

An dieser Stelle soll und kann nicht im einzelnen darauf eingegangen werden, inwieweit diese Mängel in den Krankenhäusern anzutreffen sind. Ausführliche diesbezügliche Analysen haben ADAM, EICHHORN und FRÖMMING durchgeführt.[1] Daraus geht hervor, daß Organisations-

---

1 Vgl. Adam, D., Krankenhausmanagement, a.a.O.; Eichhorn, S., Krankenhausbetriebslehre, Bd. II, a.a.O., S. 63 - 84; Frömming, N., Strukturorganisation, a.a.O., S. 27 - 115.

mängel der genannten Art in den Krankenhäusern im allgemeinen anzutreffen, teilweise geradezu typisch für Krankenhäuser sind. Als Resultate sind z. B. unzweckmäßig verrichtete oder gar unnötige Arbeiten zu erkennen. Die Aktivierung der potentiellen menschlichen Leistungsfähigkeit gelingt nicht in dem faktisch möglichen Ausmaß. Das Auftreten von Formen der versteckten Leistungsverweigerung bei Fällen von stark ausgeprägten autoritären Führungspraktiken kann nicht ausgeschlossen werden. Infolgedessen ist der Personalbedarf für gegebene Krankenhausleistungen größer als bei vergleichsweise effizienteren Organisationsstrukturen.

Daraus folgt, daß die Kontrolle der Nutzung der angebotenen Arbeitsleistungen in erster Linie bei den Organisationsstrukturen anzusetzen ist. Das heißt, man muß von Zeit zu Zeit die Führungspraktiken und Leistungsprozesse immer wieder auf die genannten Mängel hin untersuchen. Die Ergebnisse dieser Analysen (Anregungsinformationen) sollen dann über eine Behebung der Mängel auf die Quantität der Personalstellen durchschlagen.

Eine globalere Kontrolle der Personalleistungen ist mit Hilfe von bestimmten Produktivitätskennziffern möglich. Die Produktivität der Ärzte kann in groben Zügen und unter Vorbehalten mit der Kennziffer $\frac{\text{planmäßige Betten}}{\text{Arzt}}$ gemessen werden. Diese Größe wird auch im statistischen Teil des Selbstkostenblattes benutzt. Die Aussagefähigkeit leidet jedoch vor allem darunter, daß die Kennziffer die medizinische Qualität der ärztlichen Tätigkeiten nicht berücksichtigt. Im Pflegebereich gestattet die Größe $\frac{\text{planmäßige Betten}}{\text{Pflegekraft}}$ oder $\frac{\text{Patienten}}{\text{Pflegekraft}}$ ebenfalls eine globale Produktivitätskontrolle. Im Wirtschafts- und Verwaltungsbereich könnte

eine ähnliche Bildung von Produktivitätskennziffern vorgenommen werden, etwa $\frac{\text{beschäftigte Verwaltungskräfte}}{\text{1000 behandelte Patienten}}$ usw. [1]

Im zwischenbetrieblichen Vergleich und im innerbetrieblichen ein- und mehrperiodischen Ist-Ist- oder Soll-Ist-Vergleich können diese Kennziffern den Charakter von Anregungsinformationen für die Leitungsinstanzen im Krankenhaus haben.

Die vorstehenden Ausführungen zeigen, daß die Nutzungskontrolle hauptsächlich

- mit Hilfe einer gut ausgebauten Leistungsstatistik,
- durch laufende oder fallweise sachkundige Inaugenscheinnahme der Leistungsprozesse, verbunden mit der Suche nach Rationalisierungsmöglichkeiten,
- durch Überprüfung der Organisationsstrukturen auf ihre Wirkungen auf die ökonomischen Ziele des Krankenhauses hin

zu vollziehen ist. Eine Umsetzung der Ergebnisse der Nutzungskontrolle in Kostenwerte im Sinne einer Leer- und Nutzkosten-Analyse dürfte meist keine zusätzlichen Anregungseffekte bezüglich notwendiger Dispositionen bei nicht plangemäßen Nutzungsgraden der Teilkapazitäten erbringen. Das gilt umso mehr, als man sich häufig auf eine mehr oder weniger globale Messung des Nutzungsgrades beschränken muß. Die Information, daß eine bestimmte Teilkapazität zu einem näherungsweise ermittelten Prozentsatz der angestrebten Beanspruchung über- oder unterbeschäftigt ist, genügt vielfach. Die

---

1 Vgl. die Kennziffern bei Eichhorn, S., Krankenhausbetriebslehre, Bd. 2, a.a.O., S. 100 ff.

Fixkostenkontrolle kann sich daher im allgemeinen a u ß e r h a l b der Kostenrechnung vollziehen.

Kostenzahlen braucht man hauptsächlich nur als Prognoseinformationen im Zusammenhang mit Entscheidungen über Kapazitätsänderungen oder Neueinführung oder Abänderung von Verfahrenstechniken und Organisationsformen innerhalb der vorhandenen Kapazitäten, ferner auch, um sich einmal ein genaueres Bild von der Größenordnung der Leerkosten bestimmter Teilkapazitäten zu verschaffen. Die Kontrolle der nur mittel- oder langfristig beeinflußbaren Kosten mit Hilfe von Kostenzahlen ist somit nur in einzelnen Fällen erforderlich. Sie ist in Form von Nebenrechnungen vorzunehmen.

IV. Zusammenfassung der Grundzüge des vorgestellten Konzepts des Rechnungswesens für Krankenhäuser und Chancen seiner Verwirklichung

a) Grundzüge des Konzeptes des Rechnungswesens

Die wesentlichen Elemente des vorgeschlagenen Konzeptes des Rechnungswesens für Krankenhäuser sind

- die doppelte kaufmännische Buchführung und
- eine entscheidungs- und kontrollorientierte Kostenrechnung.

Der Kontenplan der B u c h f ü h r u n g sollte mit einem bundeseinheitlichen Kontenrahmen korrespondieren. Das liegt im Interesse der zwischenbetrieblichen Vergleichbarkeit der Zahlen der Buchhaltung. Kommunale Krankenhäuser sollten nur mit e i n e m Posten, dem Jahresüberschuß oder -defizit in den Gemeindehaushalt eingebunden werden (Bruttoprinzip). Die Verknüpfung der Krankenanstalten mit dem kommunalen Haushaltsplan nach dem Bruttoprinzip gewährleistet in Verbindung mit Teilplänen (z. B. Personalstellenplänen) und anderen Dienstanweisungen den notwendigen Einfluß der Trägerkörperschaft auf die Krankenhausführung. Die Kommunen sollten daher die Krankenhäuser aus den Zwängen der kameralistischen Haushaltsführung entlassen.
Zusätzlich zum systematischen Buchungsstoff der doppelten Buchhaltung ist das Zahlenwerk der Buchhaltung für Planungszwecke (z. B. Liquiditätspläne) aufzubereiten.

Die K o s t e n r e c h n u n g umfaßt eine

- Istkostenrechnung auf Vollkostenbasis,
- die Grenzplankostenrechnung,
- die Kostenbudgetierung,
- fallweise durchzuführende Planungsrechnungen.

Die I s t k o s t e n r e c h n u n g muß eine universell auswertbare Grundrechnung sein. Hinsichtlich ihres Aufbaus ist die Kostenstellenbezogenheit der Kostenartenrechnung hervorzuheben: Die Kosten werden nach Arten und Entstehungsorten zugleich erfaßt, d. h. bereits beim Erfassungsakt wird den Kostenbeträgen außer der Kostenart auch die Kostenstelle zugeordnet. Die Kopplung des nach dem dekadischen Prinzip angelegten Kostenarten- und -stellenplanes ermöglicht ein leichtes und rasches Zusammenführen oder Zergliedern der Kostenzahlen nach über- und untergeordneten Kostenarten und -stellen. Diese Systematik kommt auch den Erfordernissen der automatischen Datenverarbeitung entgegen.

Die G r e n z p l a n k o s t e n r e c h n u n g kann in der Regel in bestimmten Abteilungen (Kostenstellen) des Wirtschafts- und Versorgungs- und des Pflege- und medizinisch-technischen Bereichs angewandt werden. Im Rahmen der Grenzplankostenrechnung werden grundsätzlich jene Kosten geplant und überwacht, die der Einflußnahme der Kostenstellenleiter unterliegen. Die Stellenleiter wirken an der Planung der Kosten ihrer Abteilung, Station, ihres Meisterbereichs usw. mit. Die Beteiligung an der Planung

weckt bzw. stärkt die Motivation zu wirtschaftlichem Handeln. In monatlichen Intervallen werden die Istkosten mit den Sollkosten verglichen. Sind relevante Soll-Istkosten-Abweichungen aufgetreten, so zeigen - meist kurze informelle - Kostendurchsprachen dem Stellenleiter Möglichkeiten der rationelleren Durchführung der Leistungsprozesse in seiner Abteilung auf. Die Grenzplankostenrechnung fördert die Wirtschaftlichkeit des Handelns, soweit dieses auf der Führungsebene der Abteilungs- und Stationsleiter oder Meister beeinflußbar ist.

Die K o s t e n b u d g e t i e r u n g sollte für die großen übergeordneten Krankenhausteilbereiche angewandt werden. Das sind im wesentlichen die medizinischen Fachkliniken und der Verwaltungs- und Versorgungssektor, letzterer als ein einziger Bereich oder auch unterteilt nach Ver- und Entsorgung und Verwaltung. Im Rahmen der Kostenbudgetierung werden jene Kosten geplant und kontrolliert, die der Disposition des Bereichsleiters (z.B. Chefarzt, Verwaltungsleiter) zugänglich sind. Die Kostenbudgets sollen im Einvernehmen mit den Bereichsleitern aufgestellt werden. Planungs- und Kontrollintervall ist das Kalenderjahr mit vierteljährlichen überschlägigen Zwischenkontrollen und Kostendurchsprachen bei relevanten Abweichungen der Istkosten von den budgetierten Kosten.

Mit Hilfe der Kostenbudgetierung soll in erster Linie die Beachtung der finanziellen Limitierungen des Krankenhauses durch die Bereichsleiter erreicht werden. Ferner muß über die Bemessung der Budgetansätze auch dem Ziel der Wirtschaftlichkeit Rechnung getragen werden. Mit Hilfe der Kostenbudgetierung kann durchgesetzt werden, daß beide ökonomischen

Zielgrößen in der durch die knappen Mittel gebotenen Rangordnung die Entscheidungsprozesse auf der Bereichsleiterebene bestimmen.

F a l l w e i s e K o s t e n p l a n u n g e n sind zur Fundierung aller komplexeren, nicht routinemäßigen Führungsentscheidungen erforderlich, soweit hierbei Kosten ausschlaggebend sind (Kostenaspekte spielen praktisch mit Ausnahme von medizinischen Behandlungsentscheidungen in Fällen von Unfallverletzungen und schweren Akuterkrankungen immer eine Rolle). Um ökonomisch richtig handeln zu können, kommt es darauf an, die Kostenkonsequenzen der Entscheidungen zu ermitteln. Bei der Größe und Struktur der Krankenhausbetriebe übersteigt diese Aufgabe häufig die Möglichkeiten der Abteilung Kostenrechnung. Sie muß dann in Zusammenarbeit mit krankenhausinternen oder -externen Planungsstäben bewältigt werden. Die Kostenrechnung - soweit zuständig - erstellt die für die fallweisen Planungen erforderlichen Kosteninformationen mit Hilfe von Nebenrechnungen. Ausgangsdaten sind vornehmlich die Zahlen der Istkostenrechnung, der Grenzplankostenrechnung und der Kostenbudgetierung.

b) Chancen für die Verwirklichung des Konzeptes

Nach § 20 BPflV müssen die Krankenhäuser ab 1978 die doppelte Buchführung und die kaufmännische Betriebsabrechnung anwenden. Mit einer Reihe von weiteren Vorschriften dringt die Verordnung und insgesamt auch das Krankenhausfinanzierungsgesetz auf die Schaffung einer stärkeren Transparenz der Kosten

der Krankenhäuser. Insoweit begünstigen die Bundespflegesatzverordnung und das Krankenhausfinanzierungsgesetz ganz allgemein die Einführung einer aussagefähigen differenzierten Kostenrechnung in den Krankenhäusern. Hauptsächlich ist die kombinierte Kostenarten-Kostenstellenrechnung nach dem Konzept dieser Studie geeignet, die Höhe und Struktur der Istkosten darzustellen.

An verschiedenen Stellen der Bundespflegesatzverordnung und des Krankenhausfinanzierungsgesetzes wird die Gewährung finanzieller Vorteile von dem Nachweis sparsamer Wirtschaftsführung abhängig gemacht. Sparsame Wirtschaftsführung ist auch stets ein zentraler Diskussions- wenn nicht Streitpunkt in den Pflegesatzverhandlungen zwischen den Krankenhäusern bzw. ihren Verbänden und den Pflichtversicherungen. Da die Kostenbudgetierung und die Grenzplankostenrechnung nach dem vorliegenden Konzept in besonderem Maße geeignet sind, diese Nachweise zu führen, müssen die Krankenhausträger aus eigenen wirtschaftlichen Belangen an einer Einführung interessiert sein. Hierin dürfte eine gute Chance für den Aufbau der Kostenbudgetierung und der Grenzplankostenrechnung liegen.

Die verstärkte Durchführung umfassender systematischer Kostenplanungen zur Abstützung der mittel- und langfristigen Dispositionen der Krankenhausführung liegt sowohl im Interesse sparsamer Verwendung der Mittel der Krankenhausträger als auch der Allgemeinheit. Die gegenwärtig in der breitesten Öffentlichkeit geführte Diskussion über die finanzielle Lage der Krankenhäuser und die gesetzgeberischen Vorstöße auf dem Gebiet des Krankenhauswesens haben ein Klima geschaffen, das eine fortschreitende Institutionalisierung der Kostenrechnung in der Krankenhausplanung

begünstigt. Insoweit bestehen gute Aussichten für die verstärkte fallweise Einschaltung der Kostenrechnung in die Planungsprozesse im Krankenhaus.

Bedingung für die Anwendung der Planung und Kontrolle der Kosten eines Krankenhauses nach dem vorgestellten Konzept ist jedoch, daß der Nutzen-Kosten-Vergleich im einzelnen positiv ausfällt.

Der N u t z e n liegt im wesentlichen in der Steigerung der ökonomischen Effizienz der Krankenhausleitung und zwar durch

- Gewinnung von Prognoseinformationen für Führungsentscheidungen im langfristigen Bereich und
- Steigerung der Wirtschaftlichkeit oder Beibehaltung der Wirtschaftlichkeit auf relativ hohem Niveau im kurzfristigen Bereich durch Kostenvorgaben und -kontrollen, wobei die Beteiligung der Führungspersönlichkeiten auf der mittleren und unteren Führungsebene deren Motivation zur Beachtung der wirtschaftlichen Krankenhausziele wesentlich stimulieren dürfte.

Die K o s t e n eines Rechnungswesens nach dem unterbreiteten Konzept werden bei den meisten Krankenhäusern sicher höher als bisher sein, da wesentlich mehr Daten zu verarbeiten sind. Die Kosten der Datenverarbeitung hängen maßgeblich von dem Einsatz organisatorischer Hilfsmittel, insbesondere der EDV, ab. In jüngster Zeit verstärken sich die Tendenzen der Zusammenarbeit von Krankenhäusern. Dabei werden u. a. auch Teile des Rechnungswesens zentralisiert. Das schafft die Voraussetzungen für einen wirtschaftlichen Einsatz leistungsfähiger Komputer und die Auslastung qualifizierten Fachpersonals. Die Koope-

ration der Krankenhäuser wirkt damit auf eine Senkung der Datenverarbeitungskosten hin und erhöht dadurch die Chancen der Einführung eines Rechnungswesens nach dem Konzept dieser Studie.

Wenn auch die Bedeutung des Computers für ein zu vertretbaren Kosten arbeitendes Rechnungswesen im Krankenhaus groß ist, so heißt das keineswegs, daß das vorgestellte Konzept ohne oder ohne weitgehenden EDV-Einsatz zu teuer sein muß. Mit Rücksicht auf eine eventuell sehr knappe personelle Besetzung der Verwaltungsabteilungen eines Krankenhauses brauchen die vorgeschlagenen Komponenten des Rechnungswesens nicht gleichzeitig eingeführt und angewandt zu werden. Jedes Element verspricht auch für sich allein die führungstechnischen Effekte, die es im Gesamtpaket des Konzepts hätte. Daher bestehen gute Chancen dafür, daß einzelne Teile des vorgestellten Rechnungswesens vorab in ausgesuchten Krankenhausteilbereichen angewandt werden. Insbesondere kann die Kostenbudgetierung als eine mehr überschlägige Rechnung mit relativ geringem Aufwand der Kostenerfassung und -zuordnung durchgeführt werden.

Die Auffassung, daß die Krankenhäuser in stärkerem Maße als bisher nach ökonomischen Kriterien zu führen sind, setzt sich auf immer breiteren Fronten durch und kann letztlich von niemandem mehr ignoriert werden. In diese Richtung gehende Überlegungen haben sich bereits in der neuen Krankenhausgesetzgebung niedergeschlagen. In dem in jüngster Zeit rasch gewachsenen Problembewußtsein auf dem Gesamtfeld der Krankenhausführung im allgemeinen und dem Gebiet der ökonomischen Führung im speziellen liegt die eigentliche Chance für das Vordringen dispositions- und kontrollorientierter Systeme des Rechnungswesens in den Krankenhäusern der Bundesrepublik Deutschland.

LITERATURVERZEICHNIS

A d a m , D., Krankenhausmanagement im Konfliktfeld zwischen medizinischen und wirtschaftlichen Zielen, Wiesbaden 1972

A d a m , D., Grundbegriffe und Grundsysteme der Betriebswirtschaftslehre, Abschnitt Planung, in Vorbereitung

A g t h e , K., Das Rechnen mit Budgets, in: Handbuch der Kostenrechnung, Hrsg. R. Bobsin, München, 1971, S. 141 ff.

A g t h e , K., Die Abweichungen in der Plankostenrechnung, Freiburg i. Br. 1958

A g t h e , K., Kostenplanung und Kostenkontrolle im Industriebetrieb, Baden-Baden 1963

A r b e i t f ü r d e n W i r t s c h a f t s p r ü f e r , ohne Verfasser, in: Die Wirtschaftswoche, Nr. 43 vom 17. 10. 1975, S. 26 f.

A r b e i t s k r e i s D i e r k s d e r S c h m a l e n b a c h - G e s e l l s c h a f t, Der Verrechnungspreis in der Plankostenrechnung, in: ZfbF 1964, S. 613 ff.

B i t t e l, R. L., Management by Exception, New York - San Francisco - Toronto -- London 1964

B l e i c h e r , K., Zur Zentralisation und Dezentralisation des Entscheidungsprozesses in der Unternehmensorganisation, in: Organisation und Rechnungswesen, Festschrift für E. Kosiol zum 65. Geburtstag, Hrsg. E. Grochla, Berlin 1965, S. 125 ff.

B l o h m , H., Betriebliches Berichtswesen und Rechnungswesen - Versuch einer Abgrenzung, in: Rechnungswesen und Betriebswirtschaftspolitik, Festschrift für Gerhard Krüger, Berlin 1969

B ö c k e l / H o e p f n e r , Moderne Kostenrechnung, lernpsychologisch aufbereitet, 2. Aufl., Stuttgart, 1974

B ö r n e r , D., Leistungsverrechnung, innerbetriebliche, in: HdR, Sp. 1017 ff.

B ö r n e r , D., Direct Costing als System der Kostenrechnung, Diss. München 1961

B ö r n e r , D., Das innerbetriebliche Rechnungswesen als Lieferant von Entscheidungsunterlagen, unveröffentlichtes Manuskript für das Unternehmerseminar der Universitäten Mannheim - Münster, Frühjahr 1970

B o r n , A., Forderungen an eine krankenhausbetriebskonforme Abrechnung im Sinne der Bundespflegesatzverordnung, in: 59. Jahrestagung 1976 der Fachvereinigung der Verwaltungsleiter deutscher Krankenanstalten e. V., hrsg. vom Vorstand der Fachvereinigung der Verwaltungsleiter deutscher Krankenanstalten e. V., Solingen 1976, S. 11 - 27.

B r e n n e i s / R o t h / S c h u l t h e i ß , EDV für das gesamte Rechnungswesen, Stuttgart 1969

B r i e l v., M. R., Management by Exception, in: DU 1962, S. 158 ff.

C a m m a n , E. A., Basic Standard Costs, New York 1932

L e C o u t r e , W., Rechnungswesen, in: Dr. Gablers Wirtschaftslexikon, 2. Bd., Hrsg. R. u. H. Sellien, Wiesbaden 1971, Sp. 889 ff.

Diercks / Petzold, Betriebsüberwachung durch Plankostenrechnung, in: ZfhF 1951, S. 490 ff.

Diederich, H., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre II, 1. - 5. Tausend, Stuttgart/Düsseldorf 1970

DKG-Kontenplan, ohne Verfasser, in: Schriften der Deutschen Krankenhausgesellschaft, Heft 5, Verlag W. Kohlhammer, Köln 1965

Eichhorn, P., Kommunale Regiebetriebe und Budgetkreislauf, Studien der Forschungsgesellschaft für Staats- und Kommunalwirtschaft, Bd. 5, Göttingen 1970

Eichhorn, P., Liquiditätsplanung und Gelddisposition in öffentlichen Haushalten. Ein Beitrag zum Einsatz betriebswirtschaftlicher Instrumente in der Finanzwirtschaft staatlicher und gemeindlicher Verwaltungen, unveröffentlichte Habilitationsschrift, Münster 1972

Eichhorn, P., Struktur und Systematik kommunaler Betriebe; in: Verwaltung und Wirtschaft, Schriftenreihe Nordrhein-Westfälischer Verwaltungs- und Wirtschafts-Akademien, Hrsg. F. Günniker u. a., Heft 40, Stuttgart 1969

Eichhorn, S., Krankenhausbetriebslehre, Bd. 1, Schriften des Deutschen Krankenhausinstitutes e. V., Düsseldorf, Bd. 11, Köln 1967

Eichhorn, S., Krankenhausbetriebslehre, Bd. 2, Schriften des Deutschen Krankenhausinstitutes e. V., Düsseldorf, Bd. 13, Köln 1973

Eichhorn, S., Zielkonflikte zwischen Leistungsfähigkeit, Wirtschaftlichkeit und Finanzierung der Krankenhausversorgung, in: Das Krankenhaus 1974, S. 195 ff.

Frömming, N., Strukturorganisation und Entscheidungsprozeß im Krankenhaus aus verhaltenstheoretischer Sicht, Diss. Münster 1973

F u c h s , J., Die Plankostenrechnung, in: Taschenbuch für den Betriebswirt, Berlin/ Stuttgart 1954, S. 295 ff.

F u c h s , J., Festwerte und Standards in der Plankostenrechnung, in: ZfB 1955, S. 1 ff.

F u c h s , M., Erweiterte Kameralistik im Krankenhaus, in: KU 1966, 35. Jg., S. 348 ff.

G e h r t / S c h ö n e , Bundespflegesatzverordnung, Kommentar, 3. Aufl., Schriften der deutschen Krankenhausgesellschaft, Bd. 2, Köln 1968

G u t e n b e r g , E., Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 1, Die Produktion, 14. Aufl., Berlin - Heidelberg - New York 1968

H a b e r s t o c k , L., Kostenrechnung II, (Grenz-) Plankostenrechnung, Wiesbaden 1974

H a l f o r d , D. R. C., Differential Costs and Management Decisions, London 1959

H e i n e n , E., Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Bd. 1. Grundlagen, Wiesbaden 1959

H e i n e n , E., Reformbedürftige Zuschlagskalkulation, in: ZfhF 1958, S. 1 ff.

H e i n e n , E., Das Zielsystem der Unternehmung, Grundlagen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen, Wiesbaden 1966

H e i s e r , H. C., Budgetierung, Grundsätze und Praxis der betriebswirtschaftlichen Planung, Berlin 1964

H e n n i n g , H. W., Betriebswirtschaftslehre der industriellen Fertigung, Braunschweig 1946

H e n r i c i , S. B., Standard Costs für Manufacturing, 3. Aufl., New York - Toronto - London 1960

H e n z e l , F., Die Kostenrechnung, 4. Aufl., Essen 1964

H o r n g r e n , C. T., Accounting for Management Control: An Introduction, Englewood Cliffs, New York 1965

H u c h , B., Einführung in die Kostenrechnung, 2. Aufl., Würzburg/Wien 1972

J u n g , W., Die Kostenentwicklung im Gesundheits- und Krankenhauswesen der Bundesrepublik Deutschland, in: KU 6/74, S. 476 ff.

K ä f e r , K., Standardkostenrechnung, 2. Aufl., Zürich und Stuttgart 1964

K ä f e r , K., Standardkostenrechnung, 1. Aufl., Stuttgart 1955

K i h m / S c h ä f e r / S t i e f e l , Die Relation der Krankenhauskosten, hrsg. von der Fachvereinigung der Verwaltungsleiter deutscher Krankenanstalten e. V. und ihrer Studienstiftung, Detmold 1970

K i l g e r , W., Das innerbetriebliche Rechnungswesen als Lieferant von Entscheidungsunterlagen, unveröffentlichtes Manuskript, Saarbrücken o.J.

K i l g e r , W., Flexible Plankostenrechnung, 5. Aufl., Opladen 1972

K l e i n e A n f r a g e N r. 1348 des Abgeordneten Dr. Engelhard, SPD, mit der Antwort des Wissenschaftsministers J. Rau zur Frage der Investitionskosten für Krankenhausbetten, ohne Verfasser, veröffentlicht in der Pressemitteilung des Landespresse- und Informationsamtes von Nordrhein-Westfalen vom 29. 4. 1974, S. 1 ff.

K l o i d t / D u b b e r k e / G ö l d n e r , Zur Problematik des Entscheidungsprozesses, in: Organisation des Entscheidungsprozesses, Hrsg. E. Kosiol, Berlin 1959

K l ü b e r , H., Das Gemeinderecht in den Ländern der Bundesrepublik Deutschland, Berlin, Heidelberg, New York 1972

K o c h , H., Zum Problem des Gemeinkostenverteilungsschlüssels, in: ZfbF 1965, S. 169 - 200

K o s i o l , E., Kalkulatorische Buchhaltung (Betriebsbuchhaltung), 5. durchges. Aufl., Wiesbaden 1953

K o s i o l , E., Kostenrechnung und Betriebsbuchhaltung, in: hdw, Bd. 1, Betriebswirtschaft, 2. Aufl., Köln und Opladen 1966, S. 595 - 699

K o r t z f l e i s c h v., G., Kostenquellenrechnung in wachsenden Industrieunternehmen, in: ZfbF 1964, S. 318 ff.

L e f f s o n , U., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2. Aufl., Düsseldorf 1970

L e n z , H., Betriebsabrechnung und Selbstkostenrechnung, in: Zentrallehrgang 1967, hrsg. von der Studienstiftung der Verwaltungsleiter deutscher Krankenanstalten e. V., im Auftrag der Fachvereinigung der Verwaltungsleiter deutscher Krankenanstalten e. V. Kulmbach 1967, S. 41 ff.

M a t t e s s i c h , R., Die wissenschaftlichen Grundlagen des Rechnungswesens, Bochumer Beiträge zur Unternehmensführung und Unternehmensforschung, Bd. 4, Düsseldorf 1970

M a t z , A., Planung und Kontrolle von Kosten und Gewinn, AGPLAN, Bd. 7, Wiesbaden 1964

M e f f e r t , H., Betriebswirtschaftliche Kosteninformationen, Wiesbaden 1968

M e l l e r o w i c z , K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. 2, Verfahren, Erster Teil: Allgemeine Fragen der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 2. und 3. Aufl., Berlin 1958

M e l l e r o w i c z , K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. 2, 2: Kalkulation und Auswertung der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 2. und 3. Aufl., Berlin 1958

M e l l e r o w i c z , K., Planung und Plankostenrechnung, Bd. 1, Betriebliche Planung, 2. Aufl., Freiburg i. Br. 1970

M e l l e r o w i c z , K., Planung und Plankostenrechnung, Bd. 2, Plankostenrechnung, Freiburg i. Br. 1972

M i c h e l , E., Handbuch der Plankostenrechnung, Berlin 1937

M ü l l e r , A., Grundsätzliches zur Plan- und Normalkostenrechnung. Zur Frage der Kostennormalisierung, in: Stahl und Eisen 1949/17

M ü l l e r , A., Istkosten-, Normalkosten- und Plankostenrechnung in vergleichender Betrachtung, in: DB 1952, S. 537 ff.; S. 559 ff.

N a c h r i c h t e n u n d B e r i c h t e vom 17. 12. 1974, Hrsg.: Presse- und Informationsstelle der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster

N e u m a y e r , W. W., Platzkosten in der Plankostenrechnung, in: ZfB 1953, S. 1 ff.

N o w a k , P., Kostenrechnungssysteme in der Industrie, 2. ergänzte Aufl., Köln und Opladen 1961

O d i o r n e , G. S., Management by Objectives, München 1967

P a g e n k o p f , H., Kommunalrecht, Köln, Berlin, Bonn, München 1971

P l a u t , H. G., Die Grenzplankostenrechnung, in: ZfB 1955, S. 25 ff.

Plaut, H. G., Wo steht die Plankostenrechnung in der Praxis? in: ZfhF 1952, S. 396 ff., S. 577

Plaut/Müller/Medicke, Grenzplankostenrechnung und Datenverarbeitung, 2. Aufl., München 1971

Riebel, P., Einzelkosten und Deckungsbeitragsrechnung, Opladen 1972

Riebel, P. Richtigkeit, Genauigkeit und Wirtschaftlichkeit als Grenzen der Kostenrechnung, in: NB 1959, Nr. 3, S. 41 ff.

Rieper/Waldmann, Programmierte Einführung in das betriebliche Rechnungswesen, 2. Aufl., München 1973

Rummel, K., Einheitliche Kostenrechnung auf der Grundlage einer vorausgesetzten Proportionalität der Kosten zu betrieblichen Größen, 3. Aufl., Düsseldorf 1949

Schmalenbach, E., Kostenrechnung und Preispolitik, 8. Aufl., (bearb. v. R. Bauer), Köln und Opladen 1963

Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung, in: ZfhF 1919, S. 257 ff.

Schöne, H., Ausgewählte Probleme der Selbstkostenrechnung, in: Zentrallehrgang 1967, hrsgeg. von der Studienstiftung der Verwaltungsleiter deutscher Krankenanstalten e. V., Bd. 17, Kulmbach 1967

Schwemin/Stollenwerk, Die wirtschaftlichen Auswirkungen des linearen Pflegesatzes, in: Die Ortskrankenkasse, 18/1975, S. 678 ff.

Selznick, Ph., Leadership in Administation, Evanton (Ill.) 1957

Shillinglaw, G., Cost Accounting: Analysis and Control, (Homewood (Ill.) 1961

Simon, H. A., The New Science of Management Decision, New York 1960

S o m m e r , K., Kostenstelle, in: HdR, Sp. 977 - 978

S t o r z , K., Praktische Anwendung der Betriebsabrechnung und Selbstkostenrechnung im Krankenhaus, in: Zentrallehrgang 1967, hrsg. von der Studienstiftung der Verwaltungsleiter deutscher Krankenanstalten e. V., im Auftrag der Fachvereinigung der Verwaltungsleiter deutscher Krankenanstalten e. V. Kulmbach 1967, S. 69 ff.

T h e i l e n , H. B., Gutachten im Auftrage des Innenministers des Landes Schleswig-Holstein, über die Betriebsform der Landeskrankenhäuser in Schleswig-Holstein, Bremen 1968

" T i e f k ü h l k o s t für die Patienten", in: Westfälische Nachrichten, Nr. 87 v. 13. 4. 1974

T i g g e s, H., Betriebsüberwachung durch Plankostenrechnung, in: ZfhF 1951, S. 193 ff.

W i l l e , F., Plan- und Standardkostenrechnung, 2. Aufl., Essen 1963

W ö h e , G., Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 10. Aufl., Berlin und Frankfurt a. M. 1971

W o l f f , W., Die Plankostenrechnung als Mittel der Betriebspsychologie, in: NB 1953, S. 7 ff.

VERZEICHNIS DER ABKÜRZUNGEN

AGPLAN	Schriftenreihe der Arbeitsgemeinschaft Planungsrechnung e.V.
BGBL	Bundesgesetzblatt
BPflV	Bundespflegesatzverordnung, abgedruckt im BGBL Nr. 32 vom 3. 5. 1973, S. 40 ff.
BRD	Bundesrepublik Deutschland
bwEigVo	Eigenbetriebsverordnung des Landes Baden-Württemberg
DB	Der Betrieb
DKG	Deutsche Krankenhausgesellschaft
DU	Die Unternehmung
d. V.	der Verfasser
HdR	Handbuch des Rechnungswesens
hdw	Handbuch der Wirtschaftswissenschaften
heGo	Gemeindeordnung des Landes Hessen
HÜL	Haushaltsüberwachungsliste
KHG	Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze, abgedruckt im BGBl Nr. 60 vom 1. 7. 1972, S. 1009 ff.
KU	Krankenhausumschau
KurVO	
NB	Neue Betriebswirtschaft

nbL	in den Selbstkosten des allgemeinen Pflegesatzes nicht berücksichtigungsfähige Krankenhausleistungen
nsEigVO	Eigenbetriebsverordnung des Landes Nordrhein-Westfalen
nwEigVO	Eigenbetriebsverordnung des Landes Niedersachsen
nwGO	Gemeindeordnung des Landes Nordrhein-Westfalen
saG	Saarländisches Gesetz Nr. 788 über die Selbstverwaltung der Gemeinden, Ämter und Landkreise vom 15. 1. 1964
shGO	Gemeindeordnung des Landes Schleswig-Holstein
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung

L e b e n s l a u f

24. 9. 1939	Geboren als Sohn des Ltd. Reg. Dir. Paul von Halen und seiner Ehefrau Gisela, geb. Scharpenberg
März 1959	Abitur am Wilhelm-Hittorf-Gymnasium zu Münster
Apr. 1959 - Sept. 1960	Wehrdienst in der deutschen Bundeswehr
Okt. 1960 - Sept. 1963	Industrielehre bei den Farbenfabriken Bayer AG, Leverkusen; Kaufmannsgehilfenprüfung
Nov. 1963 - Apr. 1969	Studium der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster; Diplomprüfung für Kaufleute
Aug. 1969 - Jan. 1970	Tätigkeit bei der Westdeutschen Landesbank Girozentrale Düsseldorf/Münster
Febr. 1970 - Dez. 1973	Promotionszeit; Nebentätigkeit als Tutor an der Universität Münster, Referent und Dozent bei Verbänden und Schulen